

INCLUYE
Libro en formato digital **PROVIEW**



**ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN
TOMO I**

**Fernando Ramiro
Vega Vargas**

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN TOMO I

Fernando Ramiro Vega Vargas
Primera Edición


the answer company™
THOMSON REUTERS®

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT™

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
[TOMO I]
Páginas iniciales

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TOMO I

Primera Edición

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada ANÁLISIS
TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN • Tomo I ©, por cualquier medio, sin
autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle, Deleg. Benito Juárez

03100, México, D.F.

Teléfono: 5351-9500

Fax: 5351-9501

atencionmexico@thomsonreuters.com

www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com

ISBN 978-607-474-374-6

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

[TOMO I]

Primeras Páginas

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TOMO I

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS



Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle
Deleg. Benito Juárez, 03100, Ciudad de México
Conmutador: 5351-9500
Larga distancia sin costo: 01-800-200-39-47
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com
atencionmexico@thomsonreuters.com

Primera Edición, Febrero 2018

Derechos reservados © propiedad de
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

AUTOR:
Fernando Ramiro Vega Vargas

Queda prohibida la reproducción
total o parcial de esta obra denominada
ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN • Tomo I ©,
por cualquier medio, sin autorización
escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-474-374-6

Impreso en México
Printed in Mexico

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

[TOMO I]

Dedicatoria

DEDICATORIA

A don Vicente Vega y a doña Anita Vargas, mis amados progenitores, por su inmenso amor y generosidad, pues han sido tan influyentes en mi existencia y en las de mis hermanos, así como en la de tantas personas, familiares y amigos, que los quieren de manera sincera por esas cualidades tan necesarias e importantes para encontrar la armonía y el equilibrio, que permiten alcanzar la felicidad y la convivencia con nuestros semejantes.

A Beatriz Castillo Ordaz, mi amada esposa, y a nuestros hijos: Fernando, Damián, Pamela y Carlos, que han dado a mi existencia tantas alegrías e inmensas razones para procurar ser mejor cada día, como pareja, como padre y como ser humano.

A mis hermanos: Blanca, Ángel (†), María Elena, Anita, Jesús, Rebeca, Verónica, Julio, Mauricio y Gerardo, sus compañeros e hijos, por su exquisita y alegre compañía.

Al doctor José de Jesús Gómez Coteró y a la licenciada Natalia Arciniega Flores.

A María Teresa Jiménez López, por su apoyo y compañía.

A mis profesores de todos los niveles escolares, a quienes guardo un infinito cariño y agradecimiento; a mis alumnos de la Universidad ISEC, de la Universidad Panamericana, de la Universidad Anáhuac y a los participantes de los diversos diplomados promovidos por el Colegio Fiscal de México, Instituto de Capacitación Fiscal Empresarial (INCAFI), del maestro Manuel Corral Moreno, y a GVA, Consultoría y Capacitación, S.C., de don Andrés Ávila, y a todas las instituciones –privadas y oficiales– que me han distinguido al invitarme a exponer tópicos fiscales.

Mi más profundo y sincero agradecimiento, admiración y respeto a los autores que, de manera magistral, han sido pioneros y clásicos indispensables de diversas materias del Derecho, y muy en especial a los autores de la materia fiscal, abogados y contadores, maestros y doctores, que son verdaderos eruditos del apasionante mundo tributario y administrativo. A todos, gracias por obsequiar su conocimiento y sus esfuerzos de investigación en beneficio de nuestra sociedad.

Al Consejo Editorial de Dofiscal Editores Thomson Reuters por esta oportunidad y, desde luego, a usted, amable lector, muchas gracias por tener en sus manos este ejemplar, esperando que satisfaga sus expectativas.

Licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Antecedentes del autor

ANTECEDENTES DEL AUTOR

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

Egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), en donde obtuvo el título de Licenciado en Derecho, el 19 de noviembre de 1986.

Inició su actividad profesional en 1982, colaborando en el Juzgado Vigésimo noveno en Materia Civil del Tribunal Superior de Justicia y como defensor de Oficio en el Módulo Central de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, prestando servicios de asesoría y de defensor de oficio a todas las delegaciones y agencias investigadoras del entonces Distrito Federal.

Cubrió servicios de gestoría, asesoría y pasante en Derecho en la Notaría Pública núm. 12 de Querétaro, Qro., a cargo del licenciado José Luis Rueda Trujillo, de 1984 a 1986.

Ingresó a la firma de Contadores Públicos Óscar Casarín y Cía., S.C. en 1986, en donde inició como pasante y concluyó como gerente del área Jurídica de la firma en 1988.

Concurso y obtuvo la plaza de subdirector homólogo de la Dirección Contenciosa de la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación en 1989.

Ingresó a la firma de Contadores Públicos Barriguete, Alonso, López y Cía., S.C., en 1990, donde tuvo a su cargo la gerencia del área Jurídica, en la prestación de servicios de defensa y asesoría en asuntos tributarios hasta agosto de 1999.

En septiembre de ese año, constituyó la firma de abogados fiscalistas Vega, Camacho y Godínez, Asesoría Fiscal, en la que colaboró hasta julio de 2014.

En agosto de 2014, fundó la firma de abogados Vega Vargas y Macedo, Abogados Fiscalistas.

Fue asesor fiscal de la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores, A.C., de 1998 hasta el año 2000.

Ha participado como expositor en conferencias de la Comisión de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C. (BMA), y en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), impartiendo temas en materia de Reformas Fiscales y de Defensa Fiscal y Administrativa, las cuales ha expuesto en colegios del interior de la República Mexicana, también ha sido invitado como expositor de Reformas Fiscales en la Universidad ISEC, en el Instituto de Capacitación Fiscal Empresarial, A.C., en el Instituto de Capacitación Fiscal, A.C. (INCAFI) y en los Despachos Alejandro Barrón y Asociados, S.C.; Corral Moreno y Asociados, S.C.; Vieyra Márquez Abogados, S.C.; Escobar Latapí Consultores, S.C., y en GVA Consultoría y Capacitación, S.C., en donde ha participado en diversos programas presentados por Internet en el espacio de “Los Mejores Fiscalistas de México”.

Ha expuesto temas de constitucionalidad, amparo, recursos administrativos y procedimiento administrativo de ejecución en la Asociación de Industriales de Iztacalco, A.C.; en el Banco de México (Banxico); en el Nacional Monte de Piedad, I.A.P.; en la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores, A.C.; en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); en la Asociación de Diplomados en Mercadotecnia y Seguros, A.C., y en GVA Consultoría y Capacitación.

También fue invitado a impartir temas específicos de las materias de Derecho Constitucional y Amparo, en la UNAM y en la Universidad Intercontinental, por los doctores en Derecho Héctor Santos Azuela y Pedro Lobo Domínguez.

Fue expositor en diversos diplomados en las materias de Derecho Fiscal, Seguridad Social, Derecho Aduanero y Defensa Fiscal, en el TEC de Monterrey, campus Querétaro; en la Universidad Anáhuac de Xalapa (Escuela de Contaduría); en el Colegio Fiscal de México, A.C., y expositor invitado en la Academia de Abogadas para el Estudio e Investigación Jurídica, A.C.

Fue titular de las materias de Derecho Fiscal (1994-1999) y de Política Arancelaria y Administración Aduanera (1995-1998) de la Especialidad Posgrado en Impuestos y en Derecho de la Seguridad Social en la Licenciatura en Derecho, de la Universidad ISEC, institución en la que ha obtenido dos diplomas al Mérito Académico (1995 y 1998) y tres galardones al Mérito Académico (2000, 2002 y 2005). De 2000 a 2010, fue titular del Seminario de Defensa Fiscal de la Maestría en Impuestos, de esta misma universidad.

En 1997 y 1998, fue titular de la materia de Derecho Procesal Fiscal, en la Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad Panamericana, y Académico del Curso Especial para Titulación de esta misma institución.

Fue sinodal de la materia Efectos Fiscales de los Contratos, que imparte el doctor José de Jesús Gómez Coteró en el ITAM.

Fue miembro de la Comisión de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal de la BMA, de 1994 a 2001.

Es coautor del libro *Manual para la Implantación de las Reformas Fiscales 1997*, editado por Dofiscal Editores.

Es autor de los libros *¿Legalidad del Impuesto Predial?*, editado por Tax Editores en 2001, e *Impuesto Predial, Análisis de Ilegalidad*, editado por Tax Editores, en 2005.

A partir de 1998, fue colaborador de artículos que se publicaron en las revistas *Nuevo Consultorio Fiscal* y *Gaceta Fiscal Mexicana*, con los siguientes temas:

NUEVO CONSULTORIO FISCAL:

1. “Comentarios al Reglamento de Sanciones del IMSS”. 1a. quincena de junio de 1998. Núm. 211. Págs. 61 a 66.
2. “El plazo para cumplir las Resoluciones Administrativas y Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación”. 1a. quincena de agosto de 1998. Núm. 215. Págs. 51 a 55.
3. “Comentarios al Impuesto sobre nóminas del Distrito Federal”. 1a. quincena de octubre de 1998. Núm. 219. Págs. 32 a 39.

GACETA FISCAL MEXICANA:

1. “Comentarios a la reforma ocurrida al artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, relativa al delito equiparable al de defraudación fiscal, por simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”. Marzo-abril de 1998. Año 3. Núm. 14. Págs. 82 a 89.

2. “Algunas consideraciones al supuesto de responsabilidad solidaria en materia fiscal”. Mayo-junio de 1998. Año 3. Núm. 15. Págs. 95 a 106.

3. “Consideraciones al Procedimiento Administrativo de Ejecución en Materia Fiscal Federal”. Septiembre-octubre de 1998. Año 3. Núm. 17. Págs. 89 a 97.

En la revista *Práctica fiscal, laboral y legal-empresarial*, de Tax Editores, colaboró con los siguientes artículos:

1. “Aspectos relevantes de los Medios de Defensa. Primera Parte”. Año X. 1a. decena de diciembre de 2000. Núm. 238. Págs. D1 a D8.

2. “Aspectos relevantes de los Medios de Defensa. Segunda Parte”. Año X. 2a. decena de diciembre de 2000. Núm. 239. Págs. D1 a D7.

3. “La garantía del Interés Fiscal y el Procedimiento Administrativo de Ejecución”. Año XII. 2a. decena de octubre de 2002. Núm. 305. Págs. A55 a A59.

4. “Los efectos negativos de las constancias de adeudos del impuesto predial en Ciudad de México”. Año XXVI, Mayo 2016. Núm. 793. Págs. A17 a A19.

A partir del año 2002, fue aceptado para participar como colaborador y autor de artículos para la revista especializada **PUNTOS FINOS**, de Dofiscal Editores, con los siguientes títulos:

1. “IMSS-INFONAVIT. Instancias Administrativas”. Año I. 1a. quincena de julio de 2002. Núm. 10. Págs. 48-49.

2. “Se declara inconstitucional el impuesto predial del D.F., con base en las rentas”. Año I. 1a. quincena de agosto de 2002. Núm. 12. Pág. 47.

3. “Se reitera la Declaración de Inconstitucionalidad del Impuesto Predial del D.F. con base en las rentas”. Año I. 2a. quincena de agosto de 2002. Núm. 13. Págs. 27 a 28.

4. “Pago en parcialidades, en materia fiscal federal”. Año I. 2a. quincena de agosto de 2002. Núm. 13. Págs. 9 a 19.

5. “¿Procede la reconsideración después de agotar los medios de defensa?”. Año I. 1a. quincena de noviembre de 2002. Núm. 18. Págs. 27 a 36.

6. “Devoluciones de impuestos a cargo del Fisco Federal”. Año II. 1a. quincena de marzo de 2003. Núm. 26. Págs. 43 a 47.

7. “Predial, con base en rentas en el D.F. Primera Parte”. Año II. 2a. quincena de agosto de 2003. Núm. 37. Págs. 19 a 25.

8. “Predial, con base en rentas en el D.F. Segunda Parte”. Año II. 1a. quincena de septiembre de 2003. Núm. 38. Págs. 30 a 36.

9. “Procedimiento Administrativo de Ejecución del IMSS. Opciones de defensa”. Año II. 2a. quincena de septiembre de 2003. Núm. 39. Págs. 22 a 32.

10. “ Propuestas de reforma fiscal para soportar los programas de gobierno”. Año II. 1a. quincena de octubre de 2003. Núm. 40. Págs. 23 a 28.
11. “ Convención Nacional Hacendaria”. Año III. 1a. quincena de febrero de 2004. Núm. 48. Págs. 7 a 13.
12. “Regularización Fiscal, una nueva oportunidad para contribuyentes morosos”. Año III. 1a. quincena de marzo de 2004. Núm. 50. Págs. 7 a 12.
13. “ Predial D.F. con ‘base en rentas’. Alcances y efectos de la jurisprudencia que declara inconstitucional el factor 10”. Año III. 1a. quincena de mayo de 2004. Núm. 54. Págs. 7 a 17.
14. “ Delitos fiscales. ¿Es procedente la actualización de valores para obtener la libertad bajo caución?”. Año III. 2a. quincena de junio de 2004. Núm. 57. Págs. 21 a 26.
15. “Impuestos Cedulares Estatales, ¿inconstitucionales?”. Año IV. 1a. quincena de mayo de 2005. Núm. 78. Págs. 20 a 34.
16. “Predial con base en rentas en el D.F. Se reconoce la violación al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”. Año IV. 1a. quincena de septiembre de 2005. Núm. 86. Págs. 68 y 69.
17. “Suspensión del acto impugnado”. Año V. 1a. quincena de abril de 2006. Núm. 100 Págs. 41 a 44.
18. “Recurso de revocación. Irregularidades legislativas en materia de conexidad y procedencia”. Año VI. 2a. quincena de abril de 2007. Núm. 125. Págs. 19 a 22.
19. “El ejercicio de las facultades discrecionales de la autoridad y su impugnación” “Suspensión del acto impugnado”. Año VI. 1a. quincena de octubre de 2007. Núm. 136. Págs. 68 a 77.
20. “IETU ¿Conviene intentar el amparo contra leyes?”. Año VII. 1a. quincena de febrero de 2008. Núm. 144. Págs. 29 a 31.
21. “Se suprime en su totalidad la base rentas para determinar el pago del impuesto predial”. Año VII. 2a. quincena de febrero de 2008. Núm. 145. Págs. 6 a 10.
22. “Propuesta legislativa para ampliar el padrón fiscal”. Año VII. 2a. quincena de marzo de 2008. Núm. 147. Págs. 19 a 22.
23. “Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Algunas consideraciones de su inconstitucionalidad”. Año VII. 1a. quincena de agosto de 2008. Núm. 156. Págs. 38 a 40.
24. “Impugnación del procedimiento administrativo de ejecución que no se ajustó a la ley, ¿trampa procesal?”. Año VII. Septiembre de 2008. Núm. 158. Págs. 29 a 33.
25. “Contribuciones, aprovechamientos, devoluciones o sanciones”. Año VII. Diciembre de 2008. Núm. 161. Págs. 88 a 89.
26. “Visitas domiciliarias para la revisión de comprobantes fiscales”. Año VIII. Enero de 2009. Núm. 162. Págs. 73 a 75.
27. “Nuevo esquema del impuesto a las remuneraciones del Estado de México”. Año VIII. Abril de 2009. Núm. 165. Págs. 77 a 81.
28. “El efecto negativo de la derogación del artículo 94 del CFF”. Año VIII. Junio de 2009. Núm. 167. Págs. 42 a 45.
29. “Simulación de los actos jurídicos en materia fiscal”. Año VIII. Septiembre de 2009. Núm. 170. Págs. 80 a 82.
30. “La dación de pago como medio para cubrir adeudos fiscales”. Año VIII. 2010. Núm. 179. Edición Especial. Págs. 298 a 302.
31. “La inmovilización de cuentas bancarias por parte del SAT”. Año VIII. Julio de 2010. Núm. 180. Págs. 59 a 62.
32. “¿Son constitucionales las visitas domiciliarias para revisar la expedición de comprobantes fiscales?”. Año VIII. Agosto de 2011. Núm. 193. Págs. 86 a 91.
33. “Responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”. Año IX. Octubre de 2012. Núm. 207. Págs. 78 a 86.
34. “Los límites de exigibilidad de un crédito fiscal”. Año IX. Enero de 2013. Núm. 210. Págs. 110 a 116.
35. “Programa de Condonación de Contribuciones y Accesorios Federales”. Año X. Febrero de 2013. Núm. 211. Págs. 36 a 40.
36. “Comentarios a la interpretación y aplicación del ejercicio de las facultades de comprobación en materia fiscal federal”. Año XI. Abril de 2016. Núm. 249. Págs. 86 a 94.
37. “La desventaja para impugnar actos del PAE condicionados a la interposición del recurso de revocación hasta que se publique la convocatoria de remate”. Año XI. Julio de 2016. Núm. 252. Págs. 118 a 127.

En 2006 fue admitido como miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. (AMDF).

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Palabras del autor

PALABRAS DEL AUTOR

Tengo el honor de presentar este trabajo con el propósito de ofrecer una herramienta de apoyo para la interpretación y aplicación del Código Fiscal de la Federación (CFF), elaborado mediante un análisis temático, congruente con las disposiciones vigentes, que pueda servir de consulta y orientación permanente, tanto para quienes desean iniciarse en esta materia como para quienes ya la practican cotidianamente.

Por tanto, en el desarrollo de cada apartado he procurado establecer la definición de los supuestos relacionados con el mismo tema, los cuales se exponen con el ánimo de interpretar y aplicar prudentemente lo pretendido por el legislador.

Cabe aclarar que se emiten consideraciones adoptadas en la práctica profesional y, por ello, se espera que cada explicación sea ilustrativa, entre los derechos y las obligaciones de los particulares y las facultades que pueden ejercer las autoridades fiscales, incluyendo lo concerniente a los medios de defensa.

Dentro de las consideraciones jurídicas procuré utilizar, hasta donde fue posible, un lenguaje sencillo y, cuando el caso lo requirió, acudí a diversos diccionarios para adoptar cuidadosamente la connotación más apropiada con el fin de que con ello se entienda lo señalado en cada supuesto, de modo que se aprecien con claridad cada uno de los Capítulos.

El contenido de este libro incluye la aplicación doctrinal, pero con propósitos eminentemente prácticos, en la inteligencia de que el esquema adoptado no propone un análisis de cada uno de los artículos ni se sujeta a los términos en que se encuentran redactados, lo que correspondería a un análisis directo del Código Tributario Federal; en cambio – por razones de método y de exposición– se prefirió la integración de los presupuestos o temas afines.

Así pues, se podrá apreciar en estas páginas que la exposición pretende ser ilustrativa y analítica y, para ello, se desarrolla de manera específica en lo que concierne a cada tema; por consiguiente, la máxima satisfacción es que logre alcanzar un espacio como material de apoyo, que pueda ser complementario de los innumerables textos acerca del Derecho Fiscal y Administrativo, que incluso forman parte de la vasta bibliografía consultada.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Aclaración especial

ACLARACIÓN ESPECIAL

El presente texto mantuvo siempre la intención de ofrecer mayor facilidad y entendimiento en la materia fiscal, habida cuenta de que esta idea surge de la experiencia docente, durante la cual surgieron innumerables cuestionamientos que aquí se procuró exponer porque éstos, tal vez, están impidiendo que el potencial de profesionistas interesados en la materia puedan desarrollar apropiadamente sus aptitudes en beneficio de la sociedad. A ello apunta esta orientación básica para apreciar con mejor claridad la forma de ejercer esta materia.

Para lograr este propósito, se obtuvo un cúmulo extraordinario de bibliografía que, desde luego, se cita en esta obra; sin embargo, las reformas a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), a la Ley de Amparo y al Código Fiscal de la Federación (CFF), así como la adopción de la Doctrina de los Derechos Humanos, obligaron a actualizar esta obra para enriquecer su contenido, a partir de la última edición.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Prólogo

PRÓLOGO

Para mí ha sido una gran satisfacción y me siento muy honrado con la atenta invitación que me ha hecho el destacado estudioso del Derecho Fiscal, licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas, para presentar el prólogo de este magnífico libro titulado *Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación*, que ha finalizado después de un arduo trabajo y una acuciosa investigación para introducirnos de manera clara, precisa y magníficamente documentada al ordenamiento tributario por excelencia, que es el Código Fiscal de la Federación (CFF).

Con esta excepcional y valiosa obra, el licenciado Vega Vargas da un especial enriquecimiento a la bibliografía jurídica mexicana relativa al estudio panorámico y sistemático de las disposiciones contenidas en el CFF.

Se han abordado de distintas maneras las disposiciones que ordena el Código Tributario Federal que rige a nuestro país, pero considero y estimo que, en el caso particular, el autor del libro que me permito prologar lo ha hecho con bastante profundidad, a efecto de que los inquietos en la materia podamos reflexionar con mayor esmero y cuidado las diversas disposiciones que integran el ordenamiento a estudio.

El autor presenta su obra en 20 Capítulos. En el primero de ellos, como una cuestión estrictamente novedosa, nos habla del Derecho como instrumento de convivencia social, procediendo a hacer un análisis del ser humano, de la interacción humana y de la relación de gobernantes y gobernados; todo ello nos permite saber que el mundo jurídico y sus normas están hechos para los seres humanos, de tal suerte que debemos siempre partir de ese concepto de lo que representa el ser, del orden social y la importancia que va a desempeñar ese actuar de los gobernantes y de los gobernados y de la manera en que éstos deben conducirse en el ámbito social que los rodea, para la realización absoluta y plena de la raza humana.

Me llama la atención la cita que hizo el licenciado Vega Vargas del autor Aurelio Penna en su obra *Cambiar por dentro para ser felices*, quien, según señala nuestro autor, propone reflexiones sobre la variación de conducta de las personas, que denomina “hombre unidimensional”, cuya connotación se deduce de la complejidad y de la condición poliédrica del ser humano, lo cual se explica en función de las circunstancias en las que los individuos suelen movilizarse o moverse, incluso en lo que se define en psicología como “el breve arco de una jornada”.

Es importante tratar de ubicar al ser humano, pues ello nos permite hacer la valoración adecuada para que todas las ciencias sociales giren alrededor de él, incluyendo la del Derecho.

En el **Capítulo II “Concepto de Constitución Mexicana”**, nos ofrece una definición de la Ley Fundamental y de su importancia; hace reflexiones sobre la formalización del Pacto Federal, de los Poderes de la Unión, del Poder Ejecutivo, del Poder Legislativo, de las características facultades de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, del proceso legislativo de los estados, los municipios y la Ciudad de México, para concluir en las facultades propias de la Federación en materia tributaria.

Pasa al análisis del **Capítulo III “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”**; aquí examina el problema de la doble tributación que tiene características verdaderamente excepcionales y señala que existen diversos tratadistas que estiman que el sistema constitucional mexicano permite la concurrencia de facultades impositivas entre los distintos entes públicos con potestad o con competencia tributaria.

Relevante por su importancia actual es abordar el tema de las características y efectos jurídicos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, expresando la inquietud muy fundada del caso de doble tributación respecto del impuesto predial, teniendo como base las contraprestaciones por rentas en la Ciudad de México, tema que ha abordado con gran inquietud, interés y entusiasmo el autor del presente libro.

Al referirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, expresa que existe muy poca información disponible para establecer con exactitud la forma en que existió y ha evolucionado, pero remitiéndose como antecedentes a la Primera y Segunda Convenciones nacionales fiscales.

Pasa a señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) debe velar por el interés fiscal de la Federación y salvaguardar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, coadyuvando para ello la Procuraduría General de la República (PGR).

Continuando con la inquietud de la doble imposición tributaria, analiza los efectos de la misma, con la consecuente violación al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En el **Capítulo IV** hace un cuidadoso estudio de las garantías constitucionales que tienen relación con la materia tributaria, siendo analítico en las de igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad legal, proporcionalidad y equidad impositiva, justicia tributaria, garantía de audiencia, no aplicación de multa excesiva ni de confiscación de bienes, pena inusitada, pena trascendental, libertad caucional y derecho de petición, concluyendo con elementos fundamentales de la ley (como la generalidad, la obligatoriedad, la impersonalidad, el carácter imperativo, la permanencia y la irretroactividad). Se actualiza esta obra con la adopción de la Teoría de los Derechos Humanos.

Tema de mucho interés y con gran actualidad es el que analiza en el **Capítulo V “La responsabilidad administrativa de los servidores públicos”**.

En el **Capítulo VI** aborda el tema de **“La responsabilidad patrimonial del Estado y del Servicio de Administración Tributaria”** que, desde luego, viene a representar un gran avance en nuestro Derecho, el cual se ha reflejado en la reforma constitucional del artículo 113, apoyado para su elaboración en el ensayo que realicé acerca de este tema y que fue publicado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. (AMDF).

No menos relevante para el estudioso del Derecho Tributario queda representado en el **Capítulo VII “Bases de interpretación en las normas jurídicas en materia fiscal”**, que estimo que para el investigador del Derecho Fiscal debe ser materia de especial análisis e instrumento de consulta para los alcances de los diversos métodos de interpretación que se pueden manejar.

En el **Capítulo VIII “Relación jurídica tributaria”**, hace el análisis propio del tema, esto es, de los sujetos activos y pasivos relacionados con temas adicionales pero estrictamente vinculados con el título del capítulo, a saber: la responsabilidad solidaria en materia tributaria; facultades de las autoridades fiscales; efectos del silencio de la autoridad, como la negativa y la positiva ficta; los efectos jurídicos de los actos administrativos; los elementos de legalidad de las contribuciones: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; clasificación de las contribuciones y sus accesorios, como lo contemplan las disposiciones del CFF, y el análisis cuidadoso que exponen los doctrinarios del Derecho Tributario.

En el **Capítulo IX “Crédito fiscal”**, analiza de forma importante este concepto, que proviene del latín *credere*, que significa “tener confianza”, lo cual evidentemente debe ser indispensable para el cometido por el cual nace la obligación tributaria.

Al estudiar este concepto medular de la técnica impositiva, analiza los elementos de la obligación fiscal, esto es, la causa como el fundamento jurídico último de la obligación de pagar impuestos; el objeto que consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco, de ahí deduce las obligaciones de éste frente al ente público, como la de dar, la de hacer y la de no hacer; aborda discretamente la referencia de la relación jurídica tributaria, de la clasificación de los sujetos pasivos, del hecho imponible, que para un análisis más profundo se requiere la presencia de autores de la calidad de Dino Jarach; los supuestos del incumplimiento de la obligación del entero del crédito fiscal; de las distintas formas de la extinción de las obligaciones fiscales, procediendo al análisis de cada uno de ellos, como es el pago en moneda nacional, en bienes, la dación en pago, los supuestos de cancelación por insolvencia o incosteabilidad, el ejercicio de la facultad que tiene el Estado de condonar créditos, de la instancia de reconsideración administrativa, de la prescripción, de los casos especiales de condonación de accesorios, así como de las figuras tan interesantes como la compensación y el concepto muy único del Derecho Tributario que es el acreditamiento.

Es amplio el capítulo dedicado a este tema del crédito fiscal, que permite un especial reconocimiento a su autor por su diligencia y entusiasmo en el desarrollo del mismo.

A continuación, pasa a examinar el tema de las notificaciones, que comprende el **Capítulo X**, y que dada la importancia que tiene este instrumento como noticia para el gobernado en cuanto que se trate de actos que por su naturaleza afecta sus intereses jurídicos, deben realizarse cumpliendo con las formalidades establecidas en las disposiciones legales correspondientes.

En el **Capítulo XI “Facultades de las autoridades fiscales federales”**, se encuentran, por una parte, las facultades que podemos considerar como benignas y de facilidad para el contribuyente, como las de asesoramiento y de orientación y, por otra parte, las facultades rígidas, como el ejercicio de las mismas para la comprobación de la situación contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria; el procedimiento que deben guardar las visitas domiciliarias, atendiendo a la disposición constitucional que la prevé, así como al contenido en el ordenamiento secundario como lo representa el CFF, para llegar finalmente a la determinación del crédito fiscal; aborda, asimismo, el tema de la revisión de gabinete o de escritorio, así como el de la revisión de dictámenes financieros para concluir en algo relativamente novedoso: la verificación de comprobantes y de avisos al Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Uno de los aspectos muy relevantes que requiere la administración tributaria es el de contar con coadyuvantes que le permitan la fiscalización de los contribuyentes, lo cual se desarrolla con amplitud en el **Capítulo XII “Dictamen de estados financieros para efectos fiscales”**, en el que se hace un cuidadoso análisis acerca del tema desde distintos ángulos para que resulte en un fácil conocimiento del estudioso de la materia tributaria.

En el **Capítulo XIII “Procedimiento administrativo de ejecución”**, reseña la facultad económico-coactiva del Estado, cuestión tan importante que fue analizada por el gran jurista mexicano don Ignacio Vallarta, quien aborda el tema para permitir a la autoridad tributaria el ejercicio de esta facultad, sin necesidad de recurrir a los procedimientos judiciales ordinarios encaminados a la garantía del interés fiscal.

Don Toribio Esquivel Obregón ya señalaba con acierto, en sus clases de Derecho Patrio, que “el Fisco nunca pelea despojado”, para lo cual se requiere el otorgamiento de las garantías correspondientes previstas en las disposiciones

fiscales, con el fin de evitar la realización del procedimiento administrativo de ejecución.

El autor analiza en conjunto el tema y todo el procedimiento de ejecución, acorde con los preceptos aplicables.

En el **Capítulo XIV “El procedimiento administrativo. Derecho Procesal Tributario”**, al analizar la actuación de la autoridad, se representa al procedimiento administrativo como la expresión de la voluntad estatal en el ejercicio de las funciones del Estado. No deja de tener particular relevancia la distinción que hace el autor entre “proceso” y “procedimiento administrativo”. Destaca que el procedimiento administrativo es de carácter bilateral, puesto que representa un instrumento regulador de la relación jurídico-administrativa en que vincula a la autoridad estatal con el gobernado. Se remite a principios sustanciales en el proceso administrativo, resaltando el principio de legalidad y de defensa. Hace particulares reflexiones acerca de las fases del procedimiento, sin dejar de citar al destacado administrativista español García de Enterría, que debe reconocerse como el actual gran estudioso del Derecho Administrativo y que todo investigador o estudioso en la materia debe tener presente.

En el **Capítulo XV “Recurso de revocación”**, examina los elementos con que cuenta el gobernado frente a los actos de la administración pública; hace un amplio estudio del recurso de revocación, con todas las fases que permiten que dicho instrumento pueda ser materia de reconsideración de la propia autoridad administrativa.

En el **Capítulo XVI “Infracciones y sanciones”**, procede al análisis del concepto de la infracción, de la sanción, de la clasificación de las infracciones, del requisito constitucional de garantía de legalidad, de fundamentación y motivación de las sanciones, de los supuestos que puedan ser considerados como agravantes en la comisión de infracciones, de la condonación de las multas, de los medios de impugnación de las sanciones, y el tema de particular importancia – analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en los aspectos de inconstitucionalidad–: la actualización de multas.

Uno de los aspectos relevantes en el orden tributario es el carácter punible de los contribuyentes que incurran en ilícitos que se traduzcan en delitos. En el **Capítulo XVII “Análisis teórico de los delitos contra la Hacienda Pública y su administración”**, aborda una de las cuestiones más complejas que se presentan en el Derecho Penal Tributario. Los delitos fiscales tienen que ser tratados de manera muy particular, ya que se conjugan los aspectos contributivos con las cuestiones del ámbito del Derecho Penal, de suerte que se llegan a presentar ilícitos como el de defraudación fiscal, los hechos equiparables al de la propia defraudación fiscal, así como el de contrabando, que tienen características muy *sui generis* y que evidentemente son atentatorias de la economía nacional y al interés público.

En el **Capítulo XVIII “Teoría de la acción finalista”**, cita necesaria y consecuentemente al jurista alemán Hans Welzel, quien se aparta de la “causalista” para abocarse a la función ética social, basada en el consenso de los propios ciudadanos en el ejercicio de derechos y obligaciones, como lo señalaba el filósofo griego Sócrates.

En el **Capítulo XIX “Los delitos contra la Hacienda Pública y su administración en México”**, analiza de manera particular dichos delitos.

En el **Capítulo XX “Delitos Graves”**, hace un análisis exhaustivo de los ilícitos de esta naturaleza, pero también aborda cuestiones tan importantes como la evasión fiscal y la elusión tributaria.

El licenciado Vega Vargas presenta un capítulo especial (“Glosario”) que contempla definiciones sustanciales de determinadas palabras propias del Derecho Fiscal, del Derecho Administrativo y –de manera más genérica– del Derecho, que son de particular interés y apoyo para los lectores de su interesante libro.

Un Capítulo también de particular importancia es el de “**Principios generales de Derecho**”; ahí analiza conceptos como igualdad, legalidad, audiencia, proporcionalidad y equidad, destino de las contribuciones al gasto público, de igualdad y prohibición de leyes privativas, de prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo o a realizar actividades lícitas, de irretroactividad de las leyes fiscales, del derecho de petición, sobre la anualidad de la Ley de Ingresos y permanencia de las leyes reglamentarias de cada tributo, de congruencia, de definitividad, *nullum crimen nulla poena sine lege*, que se traduce en la materia tributaria como *nullum tributum sine lege*, de imparcialidad, de dispositivo o de controversia, inquisitivo, *in dubio pro reo*.

Concluye esta interesante obra con un “**Glosario de términos jurídicos latinos**” y una amplia “**Bibliografía**”, donde cita a autores nacionales y extranjeros de gran calidad.

De estos modestos comentarios se puede llegar a la conclusión de que la obra del licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas se realiza con aportaciones sustanciales para el interesante y vasto tema que desarrolla, por lo que considero que deberá ser un buen instrumento para los investigadores y estudiosos de la materia, así como una consulta necesaria para los alumnos de esta disciplina, que es esencial para comprender las numerosas y complejas ramas del Derecho Fiscal y, en sus partes conducentes, del Derecho Administrativo; el autor maneja una amplia y rica información –la cual expresa de manera clara y sencilla, no obstante su abundancia– que hace comprensible a los lectores los lineamientos esenciales de una materia difícil, pero de necesario análisis profundo por parte de los inquietos en ella.

Licenciado Samuel Ramírez Moreno y Aguirre

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo I. EL DERECHO COMO INSTRUMENTO DE CONVIVENCIA SOCIAL

CAPÍTULO I

EL DERECHO COMO INSTRUMENTO DE CONVIVENCIA SOCIAL

1. EL SER HUMANO

Como nos fue explicado durante los años de educación básica y media, el ser humano fue evolucionando hasta distinguirse de otros seres vivos por el uso de la conciencia y la razón, lo cual le permitió desarrollar su capacidad de organización, que derivó de la necesidad de convivir con nuestros semejantes porque sólo de esa manera se puede lograr la satisfacción de las necesidades más elementales de supervivencia, mediante la aportación de las innumerables actividades y/o habilidades de los individuos que ofrecen entre sí los satisfactores y demás elementos de uso cotidiano o común.

Esa dependencia afín entre las personas dio lugar al reconocimiento de la existencia de valores intrínsecos de los que dependen infinidad de estímulos y sentimientos, mismos que hasta nuestros días son considerados como bienes de tutela o protección fundamental, ya que cada ser humano aprecia su vida, su libertad, integridad y, en general, los conceptos existenciales en primera persona, y luego los pretende con respecto a su familia, sus posesiones, bienes, derechos y, en sentido amplio, por todo aquello que como sujetos de natural supervivencia deseamos mantener en primer plano.

A partir de esos valores elementales, considerados por la norma constitucional como “fundamentales”, se justifica que cada individuo piense para sí mismo, antes de hacerlo en relación con los demás, aun ante la necesidad de estar inmerso en dicha convivencia social; por tanto, es lógico entender que a partir de nuestra persona es como entendemos el universo que nos rodea, lo que –dicho en palabras sencillas– indica que cuando se habla del sujeto en “primera persona” nos situamos en el individuo que somos, el yo y ahora, por lo que a partir de mi persona identifico a mis padres, hermanos, abuelos, pareja o cónyuge, hijos, tíos, primos, sobrinos, amigos, vecinos, etcétera, y del mismo modo nos referimos a nuestras circunstancias, es decir, mi origen o lugar y fecha de nacimiento, mi nombre, mi domicilio, mi actividad, ocupación o trabajo, mis bienes, mi patrimonio, etc.; por eso, cada individuo se ubica en el centro del específico universo que le rodea e interesa, es decir, no se trata del universo como concepto connotativo, sino de las circunstancias específicas en que nos ubicamos personalmente y lo aceptamos como parte inmediata de nuestro quehacer ordinario y lo limitamos al círculo o ámbito en el que actuamos frecuentemente, incluso en aquellos casos excepcionales en que realizamos actividades que se apartan de nuestro desempeño habitual.

Lo anterior nos permite comprender que a partir de nuestro “universo personal” es como actuamos frente a las demás personas, pero quizá no reparamos en el hecho inequívoco de que, a su vez, cada persona piensa igual, es decir, actúa a partir de su propio universo, de ahí que a cada quien pertenecen similares intereses como consecuencia natural de los valores que han sido inculcados por la sociedad, de cada persona que interactúa con las demás, en cuyo centro se ha establecido la familia como núcleo; y en esta dimensión de intereses personales, que resultan afines a todo individuo, se gestan las relaciones humanas.

Dicha convivencia se define por conductas activas, pasivas u omisivas, sean o no de manera consciente a lo dispuesto por las normas de Derecho y, la mayoría de las veces, tienen como característica principal que el modo de ser de cada individuo se deduce del grado de relación con los demás, sea cercana, distante o extraña; esto es, en cada caso actuamos de modo distinto, dependiendo del nivel de interés, afecto o confianza que se desprenda de la relación que se establece con otra u otras personas con quienes interactuamos; los sociólogos identifican como ambivalente –en este caso relacionada con el aspecto positivo o negativo– la forma en que se conducen o despliegan las conductas de los individuos en sociedad.

A lo anterior se debe agregar que cada individuo adopta también un estado emocional diferente, según tenga satisfechas sus necesidades biológicas elementales (como podrían ser su salud, alimentación, descanso, etc.), lo que produce variables en su conducta, que revela el estado de ánimo que puede adoptar en un momento determinado; dicho estado emocional necesariamente influye en los grados de tolerancia o intolerancia entre las personas; indica, entonces, las posibles variables de la conducta de los sujetos que, además, pueden depender de otras causas (como las preocupaciones, los conflictos familiares, económicos o laborales y, aun sin percibirlo, los incidentes ocasionales, entre otras) cuyo conjunto de emociones y sentimientos se muestran en el trato que cada persona tiene con los demás.

Sobre el particular, es pertinente aludir a las interesantes apreciaciones de Aurelio Penna, en su libro *Cambiar por dentro para ser felices*, quien propone reflexiones acerca de la variación de la conducta de las personas; nos dice:

...hombre unidimensional, cuya connotación se deduce de la complejidad y la condición poliédrica del ser humano, que se explica en función de las circunstancias en las que los individuos suelen movilizarse o moverse, incluso en lo que se define por la psicología por “el breve arco de una jornada”, en la que el mismo sujeto es capaz de ofrecer aspectos de sí mismo en formas distintas y, a veces, totalmente contradictorias, puede ser alegre y a la vez melancólico, audaz y timorato, tierno y cruel, superficial y profundo, mentiroso o sincero, arrogante y humilde, generoso y ávido, y así sucesivamente, de modo que suele interpretar una serie casi ilimitada de personalidades distintas que permiten advertir las variantes de su personalidad, al mismo tiempo en que puede ser hijo, padre, marido, amante, líder, discípulo, empleador o empleado, y así sucesivamente, dando cabida a distintas personalidades que riñen continuamente en el interior de las personas, como consecuencia de los impulsos, deseos, principios, aspiraciones, ideales, etcétera, que revelan la formación de la personalidad y su reacción frente al ambiente exterior físico y psíquico, que se delimita por el propio proyecto existencial de cada individuo.

Lo interesante de las consideraciones anteriores es que, desde el punto de vista psicológico y sociológico, por naturaleza, el ser humano suele ser ambivalente y/o cambiante, y esto influye necesariamente en su convivencia social, la cual, a su vez, se involucra cotidianamente con los deberes, derechos y obligaciones que establecen las normas jurídicas que regulan el quehacer y la interacción de las personas.

2. INTERACCIÓN HUMANA

Lo que se ha expuesto en el apartado anterior ilustra las circunstancias que se producen en el ámbito de la interrelación humana y las posibles causas de las variables en el modo de actuar entre los individuos, y si a ello agregamos la interposición de los intereses personales, familiares o colectivos y grupales, podremos concluir y apreciar que existen muchas aristas o circunstancias que influyen en la conducta de las personas, que impiden la armonía social, esa convivencia necesaria y deseable de unidad, respeto común, solidaridad, tolerancia, participación, socialización, etcétera, que lamentablemente no son las características comunes sino las excepcionales que se presentan en la convivencia cotidiana de los humanos. Así pues, es necesario establecer instituciones de gobierno y leyes específicas que propicien –ya de manera preventiva– dichas características idóneas para la convivencia armónica y, en su defecto, apliquen las sanciones necesarias para reparar los daños que los sujetos puedan producirse entre sí.

Efectivamente, cuando se produce algún conflicto de intereses –ya sea entre personas físicas, entre personas físicas y personas morales, sólo entre personas morales, o bien, de particulares frente a autoridades o viceversa, y en casos muy excepcionales entre las propias autoridades, ya del mismo nivel de gobierno o de diferentes niveles de gobierno, es decir, de controversias surgidas entre los gobiernos locales entre sí, o entre las entidades federativas frente al Gobierno Federal, de modo que cualquiera de estos supuestos sobrepone una causa, un interés, un derecho o una facultad frente a quien o quienes les son contrarios a dichos presupuestos y, generalmente, la controversia se presenta–, cuando no se acepta la razón del reclamante o agraviado porque, a decir del agresor, suele negarse a reconocer su falta o agravio –es decir, aquello que se constituye como elemento de controversia o conflicto, o bien, puede alegar que en su apreciación sus actos no han afectado los conceptos que cuestiona la otra parte del conflicto, o bien, podría darse el extremo caso que el reclamo que constituye el conflicto de intereses se considera incluso en favor de la parte confrontada, y es, ante esa evidente falta de acuerdo entre las partes, que ha surgido una desavenencia o controversia de los involucrados, en la que no están dispuestos a ceder la razón al contrario–, es entonces irreconciliable y su solución ya no puede lograrse por voluntad de los confrontados.

Esto supone que los intereses reflejados en sentidos que se oponen pueden ser de importancia muy diversa, dependiendo de las causas que originan las desavenencias, hasta el impacto o el grado de importancia que tiene para cada una de las partes en conflicto, según la afectación de que se trate; importancia que resulta la más de las veces subjetiva y exclusiva de los involucrados.

Con lo anterior se explica la necesidad de contar con normas o disposiciones reguladoras del actuar de las personas y de las autoridades, lo que depende, para su eficacia resolutoria, de la posibilidad de encontrar la verdad legal sujeta a las hipótesis previstas en normas jurídicas específicas, para atribuir la razón a quien le pertenece, incluso cuando pudiera darse el caso de que a ninguna de las partes fuera posible reconocer la razón de sus pretensiones; para esto se requiere del establecimiento previo de un sistema de ordenamientos o leyes y del órgano en quien se deposite la facultad de resolver la controversia, lo que, en conjunto, tendrá como propósito fundamental regular los límites de interrelación de los individuos o personas, así como la que debe existir entre aquéllos y las autoridades y, por reciprocidad jurídica, del límite de facultades de estas últimas frente a los particulares, cuyos conflictos o controversias deberán ser sometidos necesariamente a la decisión de un órgano específico de impartición de justicia, que desde luego habrá de estar dotado de facultades legales para resolver o dirimir los desacuerdos o controversias, incluso para hacer cumplir sus resoluciones mediante el efecto coercitivo (es decir, forzoso u obligatorio) de las disposiciones legales aplicables.

Estamos ya refiriéndonos a las partes que intervienen en la observancia del Derecho o de la ley aplicable, que sirve como instrumento que guía, prevé, corrige y sanciona la conducta infractora o violatoria de la ley y, por ende, determina las responsabilidades o consecuencias (en unos casos dando la razón jurídica a quien demostró que le asistía el Derecho; en otros, imponiendo una decisión o mandato resolutor que puede generar efectos de condena, ya de carácter pecuniario que afecte el patrimonio del sancionado, o bien, con la aplicación de la pena privativa de libertad, cuyo impacto en la persona así sancionada no es comparable con otro tipo de sanciones, hecha excepción de la pena de muerte, que en nuestro sistema jurídico sólo aplicó al fuero castrense, es decir, a los militares, hasta el 31 de diciembre de 2005, al reformarse los artículos 14 y 22 constitucionales, suprimiendo la pena de muerte); y todo esto pretende que las normas de Derecho no deban ser ignoradas por las personas involucradas, y aun por las partes, en la contienda o controversia que provocó la intervención del órgano resolutor o juzgador de la misma.

Así es como podemos apreciar que el Derecho, establecido en normas jurídicas o en leyes, es producto de la evolución histórica del ser humano, y que la fuente de donde emerge la creación del sistema jurídico encuentra su origen –entre otros supuestos– en la costumbre, la experiencia, su compilación, su publicación, su generalidad, su obligatoriedad, etcétera, para provocar entendimiento, conocimiento y, luego, sabiduría, necesarios para observar y hacer cumplir los propósitos de la ley; pero obsérvese que invariablemente se trata de cuestiones propias y lógicas del ser humano, lo que explica que el conjunto de leyes y el imperio del ahora Estado de Derecho fueron creados y adoptados por las personas para su propia armonía y convivencia social, es decir, el Derecho siempre será lógico por naturaleza y estará enfocado en la experiencia, expectativas y necesidades de los seres humanos.

Ahora bien, el Derecho es tan amplio como las áreas en las que se desarrolla el ser humano y ello explica que las leyes han seguido la evolución y avances humanos, al grado de que en la actualidad se han especializado las diversas regulaciones legales o jurídicas, por materias y ámbitos de competencia, de tal suerte que prácticamente todas las actividades en las que se desempeñan las personas se encuentran reguladas por alguna ley o disposición jurídica concreta y/o específica.

En consecuencia, la creación de las diversas normas legales establecidas para las diferentes materias específicas obligará, en cada caso, a la creación de los órganos y tribunales competentes y especializados, a los que deberá acudir según su competencia por materia y/o especialidad, en relación con su competencia jurisdiccional (relativa al lugar en donde pueden ejercer sus respectivas atribuciones o facultades, lo que se conoce como jurisdicción territorial); por consiguiente, corresponde a los sujetos interesados encontrar una solución a sus desavenencias, conflictos o controversias, acudir a las instancias legales y, por supuesto, ante los Tribunales competentes, cumpliendo los plazos y requerimientos de procedencia de una acción o de un medio de defensa, como lo exijan las leyes aplicables al caso de que se trate.

No puede pasar inadvertido que –independientemente de que las personas puedan acudir a los instrumentos legales y a las respectivas instituciones encargadas de impartir justicia– la solución de una controversia puede darse por voluntad de las partes, e incluso por decisión unilateral que se adopta sólo por una de ellas y, efectivamente, se puede resolver una desavenencia o conflicto de intereses, en cuyo caso se estará frente a la solución por “autocomposición”, es decir, las partes resuelven la causa de un problema en forma propia y directa, ya porque uno de ellos abandona o se desiste de mantener la contienda, o bien, cuando una de las partes involucradas reconozca que el Derecho le asiste a la otra, y, en última instancia, por acuerdo entre las partes, en los que generalmente se procura transigir, ya intercambiando sus pretensiones o, en su caso, ajustándolas a sus posibilidades –dicha transacción tiene como característica principal que las partes en pugna renuncian o sacrifican una porción o parte de sus intereses, beneficios o conveniencias para dirimir o concluir con la causa de conflicto que les atañe–; por ende, los sujetos del conflicto pudieron dar fin a sus dificultades sin necesidad de acudir a la observancia de la ley ni ante un juzgador o Tribunal competente; pero aun en el caso de haber llevado formalmente su controversia ante un órgano de impartición de justicia, es posible que desistan de la instancia legal por decisión propia o, incluso, cuando el respectivo juzgador los conmine o invite a encontrar una solución conciliatoria de sus diferencias o intereses en pugna que, en caso de realizarse, dará fin al procedimiento judicial o jurisdiccional que se hubiere iniciado.

Por lo contrario, cuando las partes no logran resolver sus causas en conflicto en forma propia o directa –como se ha dicho, en la vía autocompositiva– y aun por propuesta del órgano juzgador, es cuando se someterán a la observancia de la ley en la que se decida a quién le asiste la razón jurídica y, para ello, se entiende que las partes en contienda, irremediablemente, habrán de acudir u ocurrir al órgano o tribunal competente, o bien, cuando ya lo hubieran hecho, habrán de entender que han quedado sujetos a la decisión de los jueces, árbitros o tribunales competentes, cuando se decida su causa o contienda en forma de cosa juzgada, es decir, cuando se emita resolución firme que no admita ninguna instancia de defensa o revisión posterior y, por su parte, el Tribunal que decida cada instancia de la controversia habrá de dictar su resolución, laudo o sentencia, pronunciándose en forma ajena e imparcial respecto de los intereses de las partes inconformes, por lo que habrá de decidir a quién le asiste la razón jurídica, según lo dispongan los presupuestos o hipótesis señaladas en la ley aplicable al caso, en la inteligencia de que se puede dar la circunstancia excepcional de que del análisis del caso se aprecie que a ninguna de las partes pudiera asistirles la razón jurídica, lo que permitirá negarles la razón de sus pretensiones, de acuerdo con las normas jurídicas aplicables.

Es necesario precisar que, cuando los particulares no encuentran solución a sus controversias, y por ello requieren de la intervención de un tercero que tenga el carácter de autoridad, árbitro, juzgador u órgano de impartición de justicia, ya judicial o jurisdiccional, en todo momento los juzgadores estarán dotados de las respectivas facultades de impartición de justicia, destinadas a resolver la controversia; dicha intervención de terceros ajenos a la disputa se conoce jurídicamente como solución de conflictos “heterocompositiva”, ya que dicho tercero procurará dar la razón

según los elementos que las partes aporten para demostrar que la ley y sus efectos asisten a la pretensión de los derechos de alguna de las partes, por lo que el resolutor o juzgador procurará emitir una decisión en la que, previendo las causas de pedir de los involucrados, que se conoce como congruencia externa de los contendientes o partes del procedimiento o proceso que se sigue, ajustados a las normas jurídicas que regulen el caso, se pronunciará entonces la decisión, agotando –de parte del órgano resolutor– los principios de exhaustividad y congruencia interna que corresponde al propio análisis del asunto, según la postura de las partes, con relación al contenido del fallo o resolución, que debe ser coherente con los elementos adoptados en la resolución, laudo o sentencia de que se trate, ya que de tales exposiciones se respalda la forma en que se determinó a quién le corresponde la razón o verdad legal y el cumplimiento de su resolución generalmente depende de la propia fuerza legal que tenga en forma definitiva la decisión, resolución o sentencia, para que sea acatada por los contendientes, en cuyo defecto o incumplimiento el propio órgano resolutor habrá de realizar los actos previstos por la ley misma, para que se cumpla puntualmente su decisión, laudo, resolución o sentencia, cuando adopte el carácter de definitiva e inatacable, es decir, una vez que la decisión adopta el carácter definitivo de cosa juzgada.

Se puede decir que la aplicación e interpretación de un ordenamiento legal supone, la mayoría de las veces, que las circunstancias o hipótesis que ya han sido exploradas y experimentadas en casos anteriores por los Tribunales competentes permiten la aplicación de precedentes o criterios adoptados en casos similares, los cuales pueden ser tomados de tesis aisladas que se invocan como hechos notorios, o bien mediante la aplicación de jurisprudencia que es obligatoria para los tribunales o jueces primarios o de instancias ordinarias, y ello explica el porqué de la adopción de criterios que permiten establecer jurisprudencia, que será rectora de la interpretación que deban adoptar los juzgadores o Tribunales supeditados a su observancia y aplicación obligatoria, siempre que se trate de las mismas circunstancias jurídicas contempladas en la jurisprudencia o tesis aislada que se adecuen correcta y específicamente al caso que se deba resolver.

Además, debe considerarse la dinámica de las normas de Derecho, que en los tiempos actuales evolucionan de manera constante y en aras de cubrir oportunamente las necesidades cambiantes de los sujetos y sus circunstancias, lo que permite confirmar que el ser humano ha desarrollado un derecho vigente y vigoroso, que incluye su hábitat y sus acondicionamientos, motivo por el cual se considera universal que el Derecho es lógico y congruente con los efectos evolutivos y afines a intereses y circunstancias comunes de los individuos.

Así, cuando las normas jurídicas procuran dejar a salvo los bienes fundamentales y de vital importancia de cada persona, ante la eventualidad de verse afectados incluso por la modernidad y la tecnología cada vez más avanzada, que tiende a influir en la vida de la sociedad en su conjunto, se endereza la acción legislativa para salvaguardar dichos bienes jurídicos tutelados mediante las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, puesto que ven al sujeto en relación con su vida, su libertad, su integridad y la de sus seres cercanos, su domicilio, posesiones y, en general, todo aquello que represente un Derecho Fundamental (Derecho Humano) de protección o tutela jurídica ante las variables de la actitud o actos que puedan presentarse entre los sujetos que interactúan, en la compleja necesidad de vivir en sociedad, ya como gobernantes, o bien como gobernados, lo que propicia la intervención legislativa para crear las leyes requeridas por la sociedad en su conjunto.

Esto demuestra que todo el actuar cotidiano de las personas se encuentra regulado por leyes, que son los instrumentos del Derecho que proponen una convivencia social deseable, respetuosa y tolerante entre los individuos; para esto, las leyes se dan a conocer públicamente y deben estar a disposición de las autoridades y de los particulares, entendiendo por ello que están publicadas en instrumentos oficiales de acceso permanente para su consulta, observancia y cumplimiento, tanto para las personas administradas como de sus respectivas autoridades, de modo que la ley impone su observancia, imperio y obligatoriedad en el entendido de que su texto o conformación legislativa es ineludible, aun cuando los sujetos desconozcan o aleguen ignorar el texto expreso de la ley o norma jurídica aplicable a un caso específico, puesto que es criterio universal que el desconocimiento o la ignorancia del texto de la ley no exime, exenta o libera de su observancia, cumplimiento y consecuencias señaladas en la misma norma jurídica violada.

Por consiguiente, el Derecho debe considerarse como el conjunto de normas jurídicas que se consignan en una ley para regular la interacción o convivencia de las personas, por lo que siempre es general y de orden público; por lo mismo, impone observancia y obediencia, concretamente a la materia a la que está destinada y respecto de las acciones y abstenciones que deben observar los destinatarios de las hipótesis adoptadas por el legislador competente y en cada norma jurídica que regula la conducta de los administrados y de sus autoridades, ya sea para hacer, dejar de hacer o para permitir que ocurran las cosas, según los propósitos que persigue una disposición jurídica emitida por el órgano legislativo competente; y mientras el sujeto a quien se dirige esa norma jurídica de conducta –que puede ser activa, abstensiva, omisiva y/o tolerante– coincida con lo establecido en la norma concreta de Derecho, estará actuando dentro del marco legal porque su conducta estará en el supuesto y acorde con el sentido propuesto y previsto en una disposición legal, aun cuando actúe en grado de inconsciencia o desconocimiento del texto y contenido expreso de la disposición aplicable, ya que lo importante es que no se actúe en contra de los supuestos jurídicos establecidos en cada ley específica; así, al no infringirse, violarse o contravenir la hipótesis legislativa, no se producen situaciones que impliquen la aplicación de una consecuencia jurídica, ya disciplinaria o sancionadora.

En cambio, cuando las personas actúan en contra de lo señalado en una disposición jurídica, es entonces cuando el propósito de la ley producirá sus consecuencias y efectos coercitivos o sancionatorios; en otras palabras, cuando la ley obliga a hacer algo y el sujeto no lo hiciera, éste actúa de manera contraria al mandato legal; igual que si la norma legal establece que no debe hacer algo, pero el sujeto no se abstiene de hacerlo, la conducta del sujeto destinatario será infractora o violatoria de la ley, precisamente porque su conducta se ha manifestado en sentido adverso al propósito de

ley, cuya violación produce consecuencias sancionatorias (ya de carácter pecuniario, es decir, económico o patrimonial, o bien, si la afectación y gravedad de la violación de la norma de Derecho alcanza el carácter de delito, la respectiva sanción alcanzará el efecto de privación legal de la libertad del administrado, que ahora será considerado presunto responsable o ya responsable de la comisión de un delito, quien adquirirá el carácter de delincuente, es decir, ya quedó acreditada a plenitud, la comisión de un delito).

Del mismo modo, cuando la norma de Derecho obliga a la persona a permitir que se realicen ciertos hechos o actos y ésta se opone al sentido ordenado por la disposición jurídica, estará actuando de manera contraria a lo que dicta una disposición específica, y cada caso en que la norma de Derecho no sea observada o cumplida debidamente, existirá una violación a la disposición jurídica aplicable que se deja de observar, cumplir o respetar, por lo que el sujeto infractor se hará acreedor a las consecuencias que dicha norma jurídica establezca por su incumplimiento, violación e inobservancia, siendo claro que en todos los supuestos señalados se advertirá una resistencia u objeción a respetar y cumplir lo previsto en la disposición legal; de ahí que resultarán aplicables las consecuencias que ello amerite, según lo contemple el mismo ordenamiento infringido o violado, a partir de la conducta adoptada o desplegada por el infractor – además de los castigos que amerite su conducta rebelde a la disposición legal, que hubiese generado daños o consecuencias en perjuicio de los Derechos Humanos o bienes jurídicos tutelados o protegidos en la disposición jurídica violada, en perjuicio de terceras personas o de las facultades de los respectivos órganos o instituciones de gobierno, los que en su caso podrán obligar a la reparación del daño y a las sanciones que deban imponerse–.

Mirando al interior de cada uno de los bienes protegidos o tutelados por la ley o por el conjunto de las disposiciones de Derecho es como se puede comprender que nos conducimos permanentemente –desde que nacemos y hasta que concluimos nuestra existencia– por medio de mandatos y ordenamientos legales.

No se olvide, entonces, lo que se ha puntualizado en relación con el principio fundamental de Derecho que precisa: “el desconocimiento de la ley no libera o exime de su obligatoriedad y observancia”; de esta manera, nunca será disculpa para las personas expresar que no conocían el texto de una ley, pues basta que el mandato legal exista (es decir, esté vigente y publicado previamente) para que el infractor que ha desobedecido o actuó de manera adversa al contenido del texto legal sufra las consecuencias o sanciones que la propia ley establezca, como ya se apuntó, cubriendo el pago de una sanción económica, reparando el daño causado, o bien, privándolo de su libertad, según lo disponga la propia norma jurídica aplicable al caso y según el grado de violación a la ley y la afectación que hubiere generado el infractor.

Así, apreciamos que la ley o norma jurídica, que tiene el carácter de disposición de Derecho alcanza fuerza, obligatoriedad y consecuencia mediante la intervención de las instituciones de gobierno creadas para su aplicación y observancia y, por lo mismo, cuando se provoca la actuación de las instituciones y órganos competentes que hacen observar y cumplir la ley (sea en forma preventiva, persecutiva o persecutoria, y culmina en forma sancionadora, actuando ya en forma oficiosa o “de oficio”) es cuando por mandato legal debe intervenir la autoridad competente, o bien, cuando el impulso de la intervención de las autoridades depende de la instancia, o a petición de parte interesada o afectada, en cuyo caso la propia hipótesis legal impediría la intervención de la autoridad competente, sin la petición del afectado.

Sin embargo, la norma de Derecho adquiere primero un carácter preventivo cuando se procura difundir la existencia de una norma de Derecho, con el propósito de que los gobernados y –en su caso– las autoridades competentes tomen conciencia del propósito y alcance o consecuencias a las que puede llegarse con una conducta desplegada de manera contraria a la señalada por la disposición legal y, bajo ese conocimiento de causa, procuren los destinatarios de la ley acatar fielmente lo propuesto por el ordenamiento legal, para no sufrir sus consecuencias; también se considera que la ley se hace cumplir de modo preventivo cuando la autoridad competente o un tercero evitan que el posible infractor realice una conducta que pueda ser contraria a las disposiciones legales, que le irroguen o produzcan las consecuencias de sanción de la norma que pudo haberse violado.

En cambio, cuando las disposiciones legales adoptan un efecto persecutivo es cuando ya fue violada la norma jurídica, y sus consecuencias se producen a petición de parte afectada o cuando la autoridad deba actuar por mandato de ley, es decir, intervenga de oficio; será entonces cuando deban efectuarse todas las acciones necesarias para alcanzar al infractor y, en su oportunidad, aplicar a su cargo las consecuencias legales o sanciones que procedan, lo que comúnmente se relaciona con el castigo que se deduce del propio texto de la disposición violada, y es cuando se menciona que el infractor habrá de enfrentar los efectos “del peso de la ley”.

Debemos entonces reconocer que la ley contemplará siempre una consecuencia sancionadora, supeditada a que sea posible demostrar la responsabilidad del sujeto a quien se señala como posible infractor o presunto responsable, lo que permitirá que se apliquen debidamente las consecuencias de la inobservancia del supuesto legislativo incumplido, sin desconocer que el infractor, en cualquier caso, podrá beneficiarse de las garantías o Derechos Humanos de seguridad jurídica, legalidad y de audiencia en la que puede hacer valer sus acciones, defensas y excepciones, que se entienden como parte de sus propios Derechos Humanos aun habiendo violado la ley respectiva.

Una vez que apreciamos la existencia de un marco legal que corresponde a un conjunto de normas jurídicas que regulan la interacción humana, tomamos conciencia de que las personas nos desempeñamos dentro de un Estado de Derecho, en el que se conjugan disposiciones jurídicas que regulan la creación del sistema de gobierno, de las instituciones y de los derechos y obligaciones de los particulares, lo que permite reconocer que habrá quienes, actuando como autoridades, adoptarán –sólo durante el ejercicio de sus facultades– ese carácter de autoridades, pero cuando las

personas no actúan formalmente en el ejercicio de potestades o funciones facultativas, de inmediato actúan en

funciones de Derecho Privado; por ende, se integran como individuos administrados, es decir, se reincorporan al género de gobernados porque sus actos no se producen en momento cierto y específico en funciones de Derecho Público; dicho en otras palabras, cuando las personas no actúan con el carácter de gobernantes o servidores públicos, sus actos y los respectivos derechos y obligaciones estarán ejerciéndose como gobernados o administrados.

3. GOBERNANTES Y GOBERNADOS

El Estado de Derecho se puede definir como el conjunto de leyes de las que depende la creación, organización y límites de facultades para el debido desarrollo de los órganos e instituciones de gobierno, necesarios para permitir el equilibrio en el ejercicio del poder y la salvaguarda de los derechos y la observancia de las obligaciones de los gobernados.

El Derecho –definido en sentido amplio como el conjunto de normas jurídicas que regulan la interacción humana– se presenta desde la creación de la Norma Fundamental, también conocida como norma constitucional, que a su vez tendrá un carácter imperativo sobre cualquier otra disposición o ley secundaria; por ello, es considerada norma “suprema por excelencia”, en la que descansa la soberanía de una nación, ya que sustenta la creación o constitución del sistema político en el cual se designan también los poderes en los que se cimentará el ejercicio del orden de gobierno y, desde luego, proporciona las bases jurídicas sobre las que se establecen los requisitos y las formalidades para pertenecer a cualquiera de los poderes del Estado, por lo que se establecen también las facultades delegadas en favor de las autoridades y sus instituciones, así como los Derechos Humanos, las garantías y las obligaciones de los particulares –que pueden ser individuales y/o sociales–, de tal suerte que el Derecho Constitucional es creador de las bases de la organización político-jurídica para su legislación o reglamentación secundaria, que está a cargo del órgano legislativo de la federación, es decir, del Congreso de la Unión.

Una vez creados los órganos de gobierno y atendiendo los presupuestos de la norma constitucional, los distintos poderes habrán de actuar para la creación formal y legal de cada una de las instituciones y entidades de gobierno que requieran el ejercicio de una facultad destinada al orden, desarrollo y convivencia social.

Así, corresponde al Poder Legislativo emitir las leyes que secundan los propósitos de la Constitución (por eso se les denomina “leyes secundarias” o reglamentarias), mientras que el Poder Judicial tiene a su cargo crear los órganos y las instituciones de impartición de justicia para el control de los imperativos de la Constitución, procurando salvaguardar los Derechos Humanos como bienes jurídicos tutelados en términos individuales y sociales, así como mantener el orden constitucional y la unidad nacional, haciendo prevalecer en todo momento la supremacía de la norma constitucional, lo que incluye la emisión de actos pronunciados por el Poder Legislativo o los realizados por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo, y esto incluye el control constitucional de los actos realizados por las entidades federativas y sus órganos legislativos, todo ello para evitar que las diversas autoridades se conduzcan de manera excesiva o deficiente, incluso contraria u omisiva de las disposiciones expresas y los fines perseguidos en la norma constitucional. Finalmente, para realizar las tareas de administración de gobierno y ejecución de los mandatos constitucionales estará el Poder Ejecutivo, cuya titularidad puede recaer en una sola persona, a través del ciudadano Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, pero con la facultad de designar a sus secretarios de despacho para atender de modo ordenado y específico cada uno de los temas que interesan a la nación y dependen de la conducción y vigilancia del Poder Ejecutivo Federal.

Cada uno de estos poderes habrá de depender de su ley orgánica y, en su caso, de los respectivos reglamentos internos o interiores, los que establecen la delegación de asignaciones, potestades o facultades que requiera la función pública de que se trate.

Éste es el modelo constitucional adoptado por nuestro país como sistema político, mediante la creación de los tres poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), en el entendido de que la norma constitucional procura un equilibrio entre éstos para evitar excesos y desvíos de los propósitos que pretende la Carta Magna, y se puede decir que dichos propósitos están orientados a la búsqueda del “bien común y del desarrollo sustentado”, sin que ello impida la organización y administración de los gobiernos soberanos adheridos al pacto de unidad federal, dentro de los lineamientos expresados por la propia Constitución, y todo en su conjunto está orientado a procurar el bienestar de los habitantes de nuestra nación; por ende, se presta atención especial a la prosecución de la unidad nacional en sus principales objetivos, sean políticos, económicos y/o sociales.

Al observar que la existencia de los tres Poderes de la Unión mencionados se establecen institucionalmente bajo un régimen de orden jerárquico, debemos mencionar que la unión política plasmada en la Constitución general de la República se conforma de la legítima voluntad de los gobiernos de los estados para mantenerse “unidos” mediante la celebración de un pacto integrador; por eso, la misma Constitución política los reconoce, por la celebración del pacto federal, como integrantes de la Federación, a cuya unidad territorial se denomina “República”; por consecuencia, en razón del territorio y la conformación integradora de estados mexicanos se denomina “República Mexicana”, pero sin desconocer que el nombre de ese pacto de unidad adoptado por nuestra Constitución política es el de “Estados Unidos Mexicanos”, lo que explica el nombre correcto de nuestra Carta Constituyente, precisamente, como “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos” (CPEUM).

La mencionada adhesión al pacto federal produce dos consecuencias jurídicas inmediatas: por un lado, el reconocimiento de cada estado libre y soberano que se somete al imperio de la potestad o control central del Gobierno Federal, con el ánimo de formar parte de la integración de la República Mexicana y, por su parte, la coexistencia de dos formas de gobierno –el federal y el local, este último corresponde a cada entidad federativa y a sus respectivos

municipios-; dicha coexistencia, sin embargo, no se presenta de manera desordenada ni concurrente, sino de modo coordinado y legalmente excluyente, por medio de la creación de un sistema de exclusión de facultades que evita la concurrencia de los niveles de gobierno y la posibilidad de riesgos de anarquía o ausencia de poder.

Por consiguiente, son válidas las facultades obsequiadas a la Federación, como las que en vía de exclusión quedan o se dejan en favor de los gobiernos locales y municipales, según lo dispone el artículo 124 de la Constitución general de la República, que textualmente señala: *las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados*, exclusión de facultades que, en materia de legislación o emisión de ordenamientos jurídicos, define el ámbito competencial federal y el que, por exclusión, será de carácter local.

Ante esta dualidad de competencias, podría cuestionarse la forma en que se puede determinar la exclusión de facultades y, si acaso, lo no manifestado de manera expresa en la Carta Magna da lugar a presumir que algún posible vacío o laguna de la norma constitucional permite la concurrencia de facultades, lo que simplemente no encontraría justificación partiendo del sistema expreso de exclusión de facultades del referido artículo 124 constitucional, cuyo contenido, interpretado de manera directa y en sentido contrario, nos lleva a confirmar y concluir que las facultades conferidas al Gobierno Federal no se entenderán en favor de los gobiernos locales y municipales, y las no reservadas expresamente en favor de los funcionarios de la Federación se entienden otorgadas a los gobiernos estatales, por lo que no existe vacío de facultades, quedando prohibida la concurrencia de potestades de índole mixta, ya que no pueden coincidir el Gobierno Federal con las facultades de los gobiernos locales, ni viceversa, ante lo específico de la precitada disposición constitucional.

Por tanto, si partimos del ejercicio de las facultades que se limitan por la norma jurídica fundamental, no podemos adoptar una hipótesis de concurrencia de facultades del Gobierno Federal simultáneamente con las facultades de los gobiernos locales, puesto que, de pensar así, estaríamos reduciendo la concurrencia de facultades a un plano de igualdad que –por razones políticas y de rectoría del Estado– no permite la CPEUM; por ello, se considera categórica la disposición comentada, en el sentido franco, de que lo concedido al gobierno de la Federación no está dado en favor de los estados, y sólo en vía de exclusión, o bien, cuando la propia Constitución así lo señale, los gobiernos locales podrán adoptar (dentro del ejercicio de sus facultades o potestades) las hipótesis que se obsequien en su favor.

En cambio, dentro de un gobierno estatal, necesariamente se presentará en el ámbito de sus propias facultades la concurrencia potestativa, lo que se deduce de su orden político interno, al considerarse que para la administración de un gobierno local necesariamente concurren autoridades estatales y municipales, y como ambas dependen del mismo órgano legislativo, son competentes dentro de su respectiva jurisdicción territorial, así que jurídicamente pueden coincidir en determinadas facultades legislativas, sobre todo en lo correspondiente a la potestad de establecer contribuciones de carácter local, a cargo de sus habitantes o residentes domiciliados en el territorio de cada entidad federativa y sus municipios.

Con lo anterior se podría explicar que las legislaturas federales o locales pueden emitir leyes y códigos que, en sentido amplio, corresponden a la misma materia pero no al mismo nivel o jerarquía de gobierno, por ejemplo, códigos penales en los que se determinen cuáles delitos se consideran federales y están regulados en ordenamientos de competencia federal que señalen expresamente los casos de delitos federales, aun los de delitos especiales; por su parte, de manera totalmente ajena, el Código Penal de cada entidad identificará los delitos de competencia local, que necesariamente serán diferentes a los que sean considerados como figuras jurídicas de delitos federales y, a su vez, existirán Códigos Penales y de procedimientos locales y otros ordenamientos, que corresponden a su respectiva competencia local y se consideran específicos de cada entidad federativa, lo cual se ha pretendido unificar en las hipótesis adoptadas en similares leyes penales locales de otras entidades.

Sin embargo, los reclamos a los grados de inseguridad de nuestra sociedad se han incrementado de manera significativa en los últimos años y esto ha propiciado que en materia penal se deba reorganizar el Estado y coordinar entre las diversas entidades federativas, que han coincidido en que exista un sistema penal único y una novedosa forma de perseguir a la delincuencia tanto ocasional como la organizada, de ahí las reformas actuales a la existencia de ordenamientos penales únicos que pretenden armonizar y corregir las fallas del sistema jurídico mexicano, en beneficio de la sociedad afectada, lo que está ocurriendo sin pretender alterar el sistema de facultades existente en nuestra Constitución general de la República.

Otro ejemplo que ilustra este análisis es el relativo al Código Civil, al existir un Código de aplicación federal y los respectivos Códigos Civiles que emiten a su vez las legislaturas de cada uno de los estados libres y soberanos, en donde los supuestos adoptados en dichos ordenamientos pueden o no coincidir en las propuestas legislativas relacionadas con esta materia; pero con independencia de que las hipótesis adoptadas en dichos ordenamientos sean o no coincidentes cuando se trate de cuestiones relacionadas con autoridades y leyes pertenecientes al ámbito de competencia federal, el único Código Civil aplicable será el federal, precisamente cuando deba determinarse una figura o hipótesis jurídica específica que no puede ser recogida en un ordenamiento local, por no corresponder al mismo ámbito de competencia y, por este motivo, debe acudir al ordenamiento federal.

Por lo contrario, tratándose de hipótesis o circunstancias jurídicas que sean de la exclusiva competencia de cada estado de la República Mexicana o de la Ciudad de México (ahora ya como entidad federativa), que versen sobre cuestiones de carácter local, sólo serán aplicables las del Código Civil de la entidad, emitido por el órgano legislativo del gobierno local de que se trate, por corresponder al mismo nivel de gobierno, sin importar lo que establezca al efecto el

Código Civil Federal (CCF) o, en su caso, un Código similar de otra entidad; por ende, sólo serán competentes los

Tribunales locales que pertenezcan a dicha jurisdicción local y, en su caso, cuando se permita elegir a los particulares las leyes y la jurisdicción, serán los elegidos convencionalmente por las partes interesadas los competentes para dirimir cualquier controversia relativa al asunto y a la materia local que corresponda.

A pesar de lo anterior, nuestro sistema jurídico no ha evitado el conflicto de leyes y/o jurisdicciones, que se pueden suscitar sólo cuando dos gobiernos estatales adoptan las mismas hipótesis, que puedan alcanzar a los particulares que tengan su residencia en un estado, pero sus actividades las realicen en otra entidad, de modo que ello provoque una potencial asunción de facultades comunes, es decir, ambos gobiernos –según sus leyes– se consideran o asumen la calidad de autoridades competentes respecto de alguna facultad, en particular cuando se trata de facultades impositivas, como el caso del impuesto sobre nóminas, que tiene como objeto de tributación el pago de las remuneraciones al trabajo personal subordinado, en cuya hipótesis se pretende atender el lugar donde se realice el pago de dichos salarios y no el lugar en donde se realice el trabajo, o viceversa, de modo que la controversia o conflicto de leyes se deduce del cuestionamiento del alcance del presupuesto legislativo, que impide determinar a cuál gobierno debe corresponder la facultad de exigir el pago de esta obligación fiscal; si partimos del supuesto de que las remuneraciones corresponden precisamente a la misma contraprestación que debe cubrirse a un trabajador, por su subordinación y dependencia económica hacia el empleador y dependiendo del tiempo y calidad de los servicios subordinados prestados por el trabajador, ¿es acaso el lugar donde se elabora la nómina de pago en donde se debe tributar el pago del impuesto que comentamos?, ¿o debe ser el lugar en donde se realice el trabajo y en el que muy probablemente el trabajador debería recibir su salario, según el propósito del contrato individual o colectivo de trabajo?

Ante estas disyuntivas es como pueden presentarse los conflictos de aplicación de las leyes, sobre todo cuando lo relativo a su jurisdicción territorial se expone en abstracto dentro del texto de la norma respectiva y ello impide que se analice el efecto de extraterritorialidad, es decir, un alcance que supera necesariamente la competencia territorial del órgano legislativo emisor.

Resulta que los criterios que se han adoptado son tan variables como válidas se consideren las hipótesis legislativas atribuibles a cada entidad para determinar la obligación del pago del impuesto en comento, que hemos tomado como ejemplo, al grado de que existen empleadores que han tenido que pagar el mismo tributo a cada entidad, lo que resulta muy cuestionable si partimos del hecho de que con relación a los principios de proporcionalidad y equidad, no es justificable la doble o múltiple imposición fiscal que afecta a los contribuyentes; por otro lado, si los Tribunales se inclinan por favorecer el criterio de adoptar el domicilio fiscal del empleador, se corre el riesgo de no otorgar las prestaciones fiscales a las entidades en donde se desarrollan los trabajos, debido a que las administraciones de las empresas por lo general se ubican dentro de las ciudades más importantes de nuestro país, aun cuando en la práctica la actividad laboral se desarrolla en todas las regiones del territorio nacional; tenemos entonces que muy probablemente se está dejando en desventaja recaudadora a los gobiernos locales en donde se desempeñaron los trabajos y se desconoce el lugar o jurisdicción en donde se generó el derecho a la contraprestación salarial que debe tributar, pero que no se ven favorecidas con el pago de este tributo por no encontrarse ubicado en su jurisdicción territorial, como es el caso del domicilio fiscal del empleador; no obstante, paradójicamente, no se niega al gobierno local la posibilidad de ejercer su potestad tributaria y, en este caso, se producirá la doble imposición fiscal a cargo del empleador frente a dos sujetos activos del mismo tributo y fuente de imposición fiscal local, quien además tendrá problemas ante el fisco federal respecto de la deducción del impuesto sobre la renta (ISR) del referido impuesto local que habría pagado a dos distintas entidades federativas.

En este mismo supuesto del impuesto sobre nóminas, podemos acudir a otro ejemplo que derivó de la gravación taxativa de las remuneraciones que las instituciones de crédito y las sociedades de seguros pagan a sus trabajadores, en donde se sostuvo –de parte del Poder Judicial de la Federación (PJF)– que sí existía la facultad impositiva por parte de los gobiernos locales porque el objeto del tributo en sí era el pago de la remuneración a los trabajadores, lo que en el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia no guardaba relación con la actividad preponderante de los bancos o de las aseguradoras, caso en el cual se dio pauta a que los gobiernos locales sometieran a dichas entidades financieras a todas las obligaciones fiscales locales aplicables a la generalidad de los contribuyentes (por ejemplo, a la solicitud de autorización de licencias de uso y funcionamiento de suelo, pagos de derechos y demás contribuciones locales).

Pero ¿acaso no habrá error en considerar un elemento de tributación, como fue el objeto del tributo analizado en forma aislada, para adoptar como sujetos de tributación local a quienes la Constitución general de la República considera sujetos pasivos “exclusivos” de tributación federal, por conducto del H. Congreso de la Unión, puesto que el texto del artículo 73, fracción XXIX, inciso A, subinciso 3 de la CPEUM señala con nitidez que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre instituciones de crédito (bancos) y sociedades de seguros (aseguradoras)?; por tanto, esta disposición se está refiriendo “a los sujetos” y no a su actividad, de ahí que no era discutible de manera aislada la actividad del sujeto con respecto al objeto de tributación, cuando antes de ello debió analizarse si el sujeto pasivo era o no exclusivo de imposición federal.

Pero cuando se advierte del texto la disposición constitucional precitada de que en realidad es posible confirmar que, en materia impositiva, el sujeto acreedor sólo puede ser la Federación mediante las leyes que regulen a los sujetos pasivos específicamente mencionados, es claro que no debió permitirse que se adoptara el carácter de acreedor impositivo a los gobiernos locales –respecto de los referidos sujetos que la Constitución reserva a la Federación–, de ahí que, antes de precisar cuál es el objeto de tributación de la comentada carga fiscal local, se debió observar que no es la actividad de los bancos y las aseguradoras la que se consideró reservada a la Federación, sino se refirió a los sujetos en forma global, directa y específica, sin que se justifique el criterio que hasta hoy impera, el cual indebidamente ha dado

lugar al pago de contribuciones locales y otras obligaciones fiscales y administrativas a cargo de los bancos y las

aseguradoras porque ello simplemente no obedece ni corresponde al mandato constitucional que fue citado, sin perder de vista que ello no deriva propiamente de algún conflicto de leyes, sino de una desafortunada y lamentable apreciación o interpretación de la norma constitucional.

Como se puede observar en los casos que han sido tomados como ejemplos, son diversas las condiciones que pueden generar –en materia legislativa impositiva– un conflicto de leyes por su contenido, y otros por su interpretación, de ahí que se advierta que no es necesariamente la ley la que produce el conflicto de interpretación, sino el juicio de aplicación que se adopta por parte del juzgador o el tribunal competente.

Sin embargo, lo que el contribuyente debe apreciar es que existe un ámbito de competencia material y territorial, entendiendo que se refuta competencia por “materia” o competencia material cuando se determina –en una norma jurídica– cuál es la rama del Derecho a la que pertenece, y también pueda definirse a qué nivel de gobierno corresponde (pudiendo ser federal o local), sin perder de vista que, además, dentro de una misma materia o especialidad pueden existir diversas hipótesis especiales que vuelven a delimitar la competencia por jurisdicción tanto material como territorial –por ejemplo, en materia fiscal, lo relativo a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la Ley Aduanera, la Ley del Seguro Social (LSS), etc.– y, a su vez –en el contenido mismo de la ley fiscal–, los conceptos específicos a los que se refiere (verbigracia, en la LSS se contempla lo relativo a régimen obligatorio, salario base de cotizaciones, cuotas obrero-patronales, capital constitutivo, riesgo de trabajo, etc.) y, por competencia jurisdiccional, cuando la facultad puede ser determinada en razón del territorio y simultáneamente por su nivel facultativo, que puede ser de orden federal, local y/o municipal.

Para comprender cuándo los contribuyentes estamos ubicados en la hipótesis de competencia material y territorial de las diversas disposiciones jurídicas que determinan la competencia de las autoridades, debemos identificar primero quién es el órgano legislativo emisor de la ley. Si fue el Congreso de la Unión, la ley será de carácter federal, pero si el emisor de la ley aplicable fue un congreso local, se tratará entonces de una disposición u ordenamiento local y/o municipal; por consiguiente, las respectivas facultades de las autoridades, así como de los derechos y obligaciones de los particulares, serán de carácter federal en el primer caso y de carácter local en el segundo, y esta distinción del origen de las respectivas leyes determinarán el ámbito de competencia al que corresponderá el asunto específico que debe atender el contribuyente.

Así, después de establecer si la ley es federal o local, los particulares deberán analizar si la autoridad emisora de un acto de molestia es jurídicamente la competente, puesto que podríamos apreciar que, en vía de ejemplo –aun tratándose de una facultad de competencia federal–, el Reglamento Interior o Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y el correlativo del Servicio de Administración Tributaria (SAT) han distribuido las diferentes facultades por regiones y por especificación de materia (por ejemplo, la Administración Local de Auditoría Fiscal del Centro de la Ciudad de México es una autoridad competente para ejercer facultades de comprobación en materia fiscal federal, pero no tendría competencia territorial para revisar a un contribuyente cuyo domicilio se encuentre en el Estado de México, en Yucatán o en Baja California, incluso respecto de contribuyentes que se ubicaran con domicilio fiscal en el sur de la Ciudad de México o cualquier otra ubicación ajena a la jurisdicción otorgada a la región que comprende la jurisdicción territorial del centro de esta entidad; de manera similar ocurriría respecto de las facultades de las autoridades locales, atendiendo el límite material o territorial).

Semejante situación responde a las facultades excluyentes entre las propias autoridades fiscales; por ejemplo, en el mismo caso de la Administración Local de Auditoría Fiscal del Centro de la Ciudad de México, encontraremos a su similar jurídica o de recaudación, de modo que la Administración Local Jurídica del Centro de esta entidad no podrá ejercer facultades de comprobación, que son exclusivas de la Administración Local de Auditoría Fiscal del Centro de la Ciudad de México; tampoco podrán ejercer esas facultades de revisión quienes dependan de la Administración Local de Recaudación del Centro de la Ciudad de México (hecha excepción de la revisión de errores aritméticos consignados en las declaraciones), pero, a su vez, la de Auditoría no podría resolver recursos administrativos ni ejercer facultades de cobro, ya que corresponderían a la competencia de la respectiva administración Local Jurídica y la de Recaudación, respectivamente, por razón de competencia por materia, que no de territorio.

Como se expone, el ejercicio de facultades de las autoridades puede encontrar diversas hipótesis que delimitan su facultad material y territorial, cuya importancia está relacionada con los requisitos de legalidad del acto de autoridad (que tiene a su vez la connotación de acto de molestia) al que se refiere el artículo 16 de la Carta Magna, como se analizará posteriormente.

Los gobernados interactúan en función de sus derechos y obligaciones, en la inteligencia de que los hechos y acontecimientos que se generen durante su actuar cotidiano pueden ser objeto de determinadas hipótesis legales que comprenden tanto a la observancia de las normas de Derecho como a los casos en los que pueda infringirse la ley y, del mismo modo, cotidianamente, están presentes en favor de los particulares los Derechos Humanos y las genéricas garantías constitucionales, ya por conflictos entre los propios individuos, ya respecto de las controversias que se suscitan con motivo de actos o resoluciones de las autoridades competentes que afecten la esfera jurídica de los particulares.

En otras palabras: las personas gozamos de los beneficios constitucionales previstos en diversas normas que tutelan bienes jurídicos de ahora denominados Derechos Humanos establecidos en la Constitución (entre otros, los de legalidad, seguridad jurídica, audiencia, de irretroactividad de la ley, de petición, derecho a la igualdad y la libertad, y así sucesivamente), por tanto, es muy importante aceptar que nuestra sociedad convive y se desenvuelve en un marco de

leyes, lo que se conoce como “Estado de Derecho”, aun cuando, por lo general, las personas suelen no advertir la

presencia del Derecho, tal vez porque consideran que las normas jurídicas no se presentan en forma física, o bien, porque desconocen su contenido, propósito, alcance y fuerza coercitiva y/o sancionadora.

Puede incluso advertirse que las personas asumen que el Derecho o la ley no tienen la fuerza de ser rectoras y disciplinarias de la conducta humana, y mínimamente se considera que sólo atañe a cuestiones relacionadas con el Derecho Penal, Laboral o Civil, cuya lógica obedece a cuestiones que son más conocidas por la sociedad, y aun así se mantiene la idea de que, por su abstracción, el Derecho suele estar ausente en los acontecimientos ordinarios de las personas; pero la realidad jurídica es contraria a tal apreciación, y para confirmarlo mostremos la presencia del Derecho en los eventos ordinarios. Por ejemplo, si nos situamos al interior de una familia en la que sus integrantes sean el padre y la madre y sus hijos menores de edad, y en este caso sea el padre quien trabaja y la madre se dedique al hogar, tenemos que, de conformidad con el concepto de alimentos establecido en el CCF, los acreedores alimentarios serán la esposa (que no trabaja y se dedica al hogar) y los hijos (mientras sean menores de edad o en tanto concluyen sus estudios), por lo que el deudor o proveedor alimentario será el padre (mientras no esté incapacitado para realizar un trabajo y para obtener recursos económicos); por consiguiente, los alimentos –por definición jurídica– comprenden la habitación, el vestido, la educación, la alimentación y el desarrollo de espacios de esparcimiento; el proveedor alimentario debe procurar ese conjunto de presupuestos atinentes a cubrir los requerimientos esenciales de sus acreedores alimentarios; por tal motivo existe regulación legal que determina la forma de proveer alimentos al interior de esta familia y, en caso de no satisfacerse, los acreedores alimentarios podrían exigir al deudor –o proveedor de los mismos– la provisión de alimentos ante un juez competente.

De manera similar, cuando el padre y la madre se ven en la necesidad de proveer alimentos a sus hijos, los dos son obligados o deudores alimentarios, y sus hijos los acreedores.

Por su parte, los obligados alimentarios pueden prestar sus servicios en forma subordinada o, en su caso, independiente. Aquí se gesta otro tipo de relación jurídica; cuando es de manera subordinada, la relación laboral se genera entre el empleador y el trabajador, que se caracteriza por un intercambio de prestaciones; por parte del trabajador, la subordinación al horario y demás condiciones de trabajo propuestas por el empleador, lo que implica también una dependencia económica debido a que el trabajador depende económicamente de la contraprestación proveniente del salario que debe cubrirle el patrón o empleador por su trabajo; para quien contrata al trabajador existe una obligación de pago que se determina en función del tiempo y la calidad del trabajo que se acordó de manera formal o informal con el trabajador y, una vez establecida la relación de trabajo, se producen otras consecuencias jurídicas, unas relativas a las prestaciones que deben cubrirse en favor del trabajador, según la causa o el contrato que las origina y otras atinentes a las obligaciones fiscales que se deducen de la propia relación laboral, mientras que de parte del trabajador se adquieren diversas obligaciones que obedecerán a las condiciones de trabajo que exija el empleador.

Por otro lado, cuando la prestación del servicio es independiente, la relación que se produce jurídicamente entre el prestador y su prestatario generalmente no cumple los presupuestos de subordinación y/o de dependencia económica, puesto que el prestador de los servicios tiene la libertad de atender a diversos prestatarios, de modo que no se subordina a una jornada ni a las condiciones laborales que corresponden a una relación laboral, o bien, no existe una dependencia económica debido a que la contraprestación deriva del tipo de servicio que se contrata y del pacto convencional propuesto por ambas partes, de ahí que no se generan prestaciones de seguridad social ni beneficios remunerativos que obedecen –como ya se comentó– a un servicio que se presta de manera subordinada y mediante la dependencia económica. Así, en la prestación de servicios independientes, tanto el prestador como su prestatario acuerdan el precio o importe de los servicios requeridos, no se gesta un vínculo de permanencia contractual y obligatoria y, en el aspecto fiscal, cada una de las partes debe cumplir las obligaciones fiscales a su cargo.

En el caso de la relación subordinada, es la legislación laboral la que regirá y establecerá los límites y alcances que prevalecerán; en cambio, si la prestación es independiente, puede ser la legislación mercantil la que regule los límites y alcances de dicha relación, o bien, podría ser el Código Civil el que rijan los alcances del contrato de prestación de servicios, dependiendo de las características del propio servicio contratado.

Por su parte, el empleador generalmente será el proveedor de bienes o de servicios, por lo que requiere de proveedores y depende de las necesidades de sus clientes, y con cada uno de ellos celebra diversos contratos expresos o tácitos de los que se habrán de producir jurídicamente los derechos y las obligaciones adquiridas, mismas que estarán sujetas a las respectivas legislaciones civiles o mercantiles que tengan aplicación en los compromisos adquiridos.

Con los ejemplos descritos en los párrafos que anteceden, se puede apreciar que las personas están interactuando bajo principios rectores reconocidos en diversas leyes y, si fuéramos al detalle de cada una de sus actividades, encontraríamos que en todas ellas existen disposiciones jurídicas específicamente aplicables, de modo que estaremos en presencia de una disposición reguladora de los hechos o actos jurídicos generados por las personas en su quehacer cotidiano, y no sólo cuando las personas incumplen, violan o actúan de manera adversa a los presupuestos o hipótesis legislativas.

De esta manera, es indudable que las diferentes ramas del Derecho están vigentes de modo permanente en el quehacer cotidiano, lo que nos permite reconocer la presencia del Estado de Derecho que rige tanto a las personas, a las sociedades o personas morales y a sus instituciones de gobierno como a los servidores públicos.

La presencia del Derecho también debe permitirnos apreciar que nuestros bienes jurídicos tutelados o Derechos Humanos gozan de los beneficios protectores de la Constitución, mediante la creación de un sistema jurídico bien estructurado, por medio del cual se procurará la justicia y la razón en favor de quien debe ser protegido por la ley; así, la conjugación de las garantías de seguridad jurídica, de legalidad, de audiencia, de irretroactividad de la ley y demás

Derechos Humanos protegidos por las normas constitucionales permite ofrecer la tutela o protección de los bienes fundamentales de las personas con relación a su vida, a su integridad y la de sus familias, a su libertad, su patrimonio, sus posesiones y, en general, a todo aquello que se conceptualice como Derechos Humanos de toda persona.

Cuando reconocemos el sentido y el propósito del Derecho como regulador de la interacción humana, de nuestra visión de las cosas, de los actos y de los hechos jurídicos, seguramente habrá de mutarse hacia una apreciación mucho más importante de los diversos textos de ley y la forma en que deben observarse y cumplirse, y, en efecto, estaremos iniciando el desempeño de un papel muy importante dentro de las manifestaciones de las normas jurídicas, independientemente de nuestra actividad, porque ahora la ley o el Derecho serán analizados con propósitos útiles en cualquier actividad profesional o humana; entonces habremos iniciado el beneficio de ser intérpretes de la ley, analizando con prudencia lo que en cada caso propuso el legislador para lograr un fin específico, en donde la sociedad toda pugne por el imperio del Estado de Derecho.

Interpretar la ley o las normas jurídicas no es una actividad limitada en favor de los juzgadores, procuradores de justicia o abogados, ya que las normas de Derecho atañen a todas las personas y a todas las materias, involucran a las autoridades y a los particulares, a los profesionistas y a los que no lo son, a los que educan y a quienes son educados, etc.; por eso es tan importante aceptar que el Estado de Derecho no sólo nos obliga, sino, aún más, nos favorece y será útil en nuestra convivencia social, puesto que es parte de los propósitos para lograr nuestras aspiraciones e ideales y, en efecto, es elemento indispensable de cada proyecto existencial de las personas.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo II. CONCEPTO DE CONSTITUCIÓN MEXICANA

CAPÍTULO II

CONCEPTO DE CONSTITUCIÓN MEXICANA

Para apreciar cómo se ha edificado nuestro Estado de Derecho, debemos entender las generalidades de las normas fundamentales, esto es, de las normas constitucionales y, a partir de ellas, la respectiva creación y formalización del sistema político que nos rige, así como de los poderes y las instituciones que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Para ello, se realiza un breve análisis de las bases y fundamentos constitucionales de los que se deduce, a su vez, nuestro marco jurídico en los siguientes términos.

1. DEFINICIÓN DE CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y SU IMPORTANCIA

La Constitución –o Carta Magna– es el documento legislativo, expreso y formal, que emerge de las decisiones de una nación para crear y establecer el sistema político, los poderes supremos, sus instituciones de gobierno y las bases jurídicas que hacen imperar su obligatoriedad y observancia, que se consignan en normas creadoras de su organización y en las disposiciones que tutelan los Derechos Humanos y los bienes jurídicos de las personas físicas y morales.

Por tanto, se puede señalar que un Estado y su modelo de gobierno no pueden existir sin la creación de una ley suprema, es decir, de una ley que los crea o los constituye formalmente, puesto que de la eficacia de la norma constituyente depende toda la estructura y el modelo de su organización, por lo que se le da el carácter de Norma Suprema por excelencia, que regula la vida política y jurídica de un país, tanto de sus potestades e instituciones y gobernantes como de la forma de tutelar y proteger los Derechos Humanos y garantías de los súbditos o gobernados, en forma individual o colectiva, así como de sus respectivas obligaciones.

Por consiguiente, no es posible que exista algún ordenamiento legal de mayor jerarquía que la Constitución Política o Carta Constituyente de una nación; en su conjunto, es creadora de instituciones consagradas en normas jurídico-imperativas que, efectivamente, establecen la estructura política, las relaciones entre los poderes supremos, así como la relación con los gobernados entre sí y frente a los representantes del Estado, y también define su conformación territorial y el carácter de soberanía de los niveles de Gobierno Federal y local, para su actuar interno, así como para hacerse representar internacionalmente frente a otras soberanías ajenas a su conformación territorial, lo que permite la interrelación de nuestra nación con otros países.

Generalmente, la Constitución Política o Carta Magna de cada país adopta un carácter orgánico mediante el establecimiento de las normas y de la organización del poder público, de las competencias materiales y territoriales y, desde luego, de los requisitos o requerimientos para la integración de sus respectivos poderes supremos, sus órganos y las facultades que se asignan a cada uno de ellos, en estrecha relación con la forma de gobierno adoptada, reconociendo a su vez las limitaciones de la actividad o potestad del Estado o de los servidores públicos mediante la aplicación del ejercicio de facultades delegadas y su actuar frente a los particulares o administrados, pero también establece –de manera imperativa– los Derechos Humanos, en los que se plasmarán las bases, fundamentos y obligaciones constitucionales del pueblo sobre quien recae el sistema político, creado en aras de tutelar los intereses individuales o colectivos que, en su conjunto, postulan el desarrollo armónico e integrador de la nación.

El formato de nuestra Constitución es de carácter unificado o codificado, ya que sus propósitos e instituciones se consignan en un solo instrumento o documento integrador y su contenido resulta –desde el punto de vista jurídico– “supremo por excelencia”, que invariablemente será y estará supraordinado jerárquicamente a cualquier otro ordenamiento o ley, así como serán imperativos sus principios rectores y fundamentales respecto de los que sean ajenos a la Carta Constituyente.

Es preciso mencionar que en otros países existen cartas constituyentes o constituciones políticas que no siguen un formato único o codificado cuando se conforman en diversos ordenamientos (por razón de sus instituciones, soberanías y poderes), de modo que, en esos casos, cada norma o ley constituyente se complementa en forma correlacionada con otros ordenamientos de igual jerarquía que atienden hipótesis aisladas y específicas, pero que en su conjunto conforman las leyes de carácter constitucional o normas fundamentales.

Por otro lado, se puede decir que el nacimiento de la norma constituyente puede ser producto de la conformación de un Congreso constituyente, en el que el pueblo ejerce su voluntad y soberanía, por lo que decide delegar su decisión en

los representantes de dicho Congreso, el cual hace las veces de órgano legislativo y representativo de la voluntad popular; pero no siempre fue así, ya que la Constitución nacida de la lucha de Independencia fue resultado de un plebiscito general en el que se hizo participar de manera directa al pueblo, con lo que se justificó la creación de la Constitución Española de Cádiz de 1812, que fue sancionada en 1814 y que no mostraba una verdadera participación e injerencia de los intereses del pueblo, sino más bien de quienes podían influir sobre éste, dadas las características socioeconómicas que imperaron en ese momento (como el analfabetismo, la ignorancia, la pobreza, etc.) y, por lo contrario, el dominio de poder basado en el centralismo puro y la evidente falta de identidad o de unidad entre los estados que entonces conformaban nuestra nación, amén de que se encontraban en pugna las tendencias radicales frente a las progresistas, y tiempo después el individualismo liberal que representó, en su momento, la teoría más avanzada; no obstante, había ya elementos básicos para continuar el proceso para crear una constitución política que respondiera a las necesidades de nuestra nación, para lo cual, bajo las tendencias señaladas, emergieron dos cartas fundamentales: la del 4 de octubre de 1824 y la sancionada en el salón de sesiones del Palacio Nacional el 5 de febrero de 1857. Pero con todo y sus mejoras conceptuales, fue la Constitución de 1917, tras la lucha revolucionaria, la que logró un verdadero alcance nacionalista y el homenaje se debe a muchas personas y personajes, conocidos y desconocidos, aunque es destacable la labor de los diputados constituyentes, cuya juventud –en la mayoría de los casos– les permitió sentir como propia la angustiosa vida de un pueblo que había luchado por alcanzar una forma de existir más digna y justa para todos; así se logró que los legisladores constituyentes pudieran adquirir una profunda visión de la realidad mexicana pues reconocieron que nuestro pueblo había sacrificado la paz en aras de crear un México mejor, por lo que tuvieron la suficiente honradez y valentía de adoptar la voluntad necesaria para otorgar a la nación una ley suprema que incorporó a la doctrina constitucional clásica los derechos del trabajo y sentó las bases de la reforma agraria, entre otras importantes aportaciones requeridas por la sociedad mexicana.

Vale la pena reconocer que la CPEUM, además de tener la ventaja de estar unificada o codificada, era precedida de dos constituciones políticas que venían evolucionando en favor de la República Mexicana, mismas que fueron promulgadas en 1824 y 1857, pero el mérito de la pronunciada el 25 de enero de 1917 y promulgada el 5 de febrero del mismo año fue que no ignoró los textos de las constituciones anteriores, sino al contrario, el órgano legislativo constituyente tuvo el acierto de mantener algunos supuestos y, desde luego, corregir y mejorar el contenido de los textos anteriores, agregando conceptos que fueron adoptados de hipótesis y modelos de otras constituciones de origen extranjero que, sin embargo, se adecuaban a las demandas sociales que eran requeridas en nuestras normas constituyentes; incluso en materia de garantías sociales, la nuestra fue la constitución pionera y modelo particularmente en América Latina, amén de haber reconocido al municipio como ente fundamental de las entidades federativas, al igual que se propugnó por la unidad y el desarrollo integrado del país, para lo cual otro gran acierto fue el de tutelar los bienes y derechos más importantes de los individuos, precisamente reforzando el alcance y propósitos de las denominadas garantías individuales y sociales, actualmente Derechos Humanos, que hasta nuestros días han demostrado su eficacia dentro del esquema de armonía social, a pesar de los importantes cambios que ha sufrido nuestro país, ya por su crecimiento demográfico, ya por su natural desarrollo social, con todas las necesidades coyunturales que ello ha representado; y aun cuando han sido objeto de innumerables modificaciones y adecuaciones a diversas disposiciones de la Constitución general de la República, no menos cierto es que sigue manteniendo los propósitos originarios de unidad nacional, así como su espíritu de desarrollo integral y sustentado.

Ahora bien, para reformar las disposiciones constitucionales debemos tener presente que la Comisión Permanente del H. Congreso de la Unión debe erigirse en órgano legislativo constituyente, es decir, se da un trato especial al propósito de modificar uno o varios dispositivos constitucionales, que adopta rigidez y sujeción específica al propio texto constitucional para su modificación; entonces este procedimiento legislativo resulta muy relevante y diferente al proceso legislativo ordinario que se observa en las modificaciones o en la creación de leyes federales de carácter secundario o reglamentario.

2. DE LA FORMALIZACIÓN DEL PACTO FEDERAL

En los artículos 40 y 41 de nuestra Constitución quedó manifestada la voluntad del pueblo mexicano para adoptar su régimen político, constituyéndose en una república representativa, democrática y federal, conformada por estados libres y soberanos en su régimen propio o interior, pero unidos mediante la formalización de un “Pacto de Unión de los Estados Mexicanos”, como se consagra en los citados artículos que se transcriben a continuación:

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; y por la Ciudad de México, unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental.

Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

...

Estas disposiciones confirman el reconocimiento del pacto federal y la soberanía que el pueblo ejerce por medio de los Poderes de la Unión, por lo que existe subordinación de la soberanía de los estados a la soberanía de la Federación, precisamente cuando se impone sumisión de las constituciones de los estados a la CPEUM, lo que se estipula en el artículo 133 de la Carta Magna, que dispone:

Artículo 133. Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de las Entidades Federativas.

Respecto de la integración de los Poderes de la Unión, ésta queda establecida por el artículo 49 de la Constitución general de la República, disposición que es del siguiente tenor:

Artículo 49. El supremo Poder de la Federación, se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

Para comprender lo referido en el artículo 49 constitucional, es necesario acudir a los artículos 29 y 131, segundo párrafo de la propia Carta Magna, que disponen:

Artículo 29. En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente, cuando aquél no estuviese reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde.

Artículo 131.

...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

3. DE LOS PODERES DE LA UNIÓN

Cada uno de los Poderes de la Unión ejercen funciones específicas, y como se estableció en el artículo 49 constitucional, se denominan Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial, los cuales no pueden reunirse para depositarse en una sola persona y, de acuerdo con nuestra Constitución Política, dichos poderes se definen en los siguientes términos:

3.1. DEL PODER EJECUTIVO

De conformidad con el artículo 80 y subsecuentes de nuestra Norma Fundamental, el Poder Ejecutivo Federal es sobre quien se deposita el ejercicio del Supremo Poder de la Unión y recae en un solo individuo, denominado Presidente de la República, con las obligaciones y facultades que se establecen en la propia Carta Magna, seguidas dichas normas supremas por excelencia de las disposiciones que en el ámbito federal sean pronunciadas por medio del Congreso de la Unión, encargado de pronunciar las leyes y demás reglamentaciones exclusivamente de carácter federal, en observancia y correlación con lo dispuesto por el artículo 73 constitucional, resultando ilustrativo el texto del artículo 80 de la Carta Magna, que dispone:

Artículo 80. Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo que se denominará “Presidente de los Estados Unidos Mexicanos”.

Resulta de especial interés la facultad y obligación que se impone al titular del Poder Ejecutivo para formalizar los actos pronunciados en el ejercicio de facultades legislativas dictadas por el Congreso de la Unión, puesto que el artículo 89 de la Constitución establece:

Artículo 89 .

...

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia,...

En el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se deposita un gran número de facultades rectoras, pero es muy importante destacar los propósitos pretendidos por los artículos 25 y 26 de la Carta Magna, que recaen en el Jefe de Estado de la nación, y para ello, veamos el texto de estas disposiciones:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, cuarto párrafo de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos y empresas productivas del Estado que en su caso se establezcan. Tratándose de la planeación y el control del sistema eléctrico nacional, y del servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, así como de la exploración y extracción de petróleo y demás hidrocarburos, la nación llevará a cabo dichas actividades en términos de lo dispuesto por los párrafos sexto y séptimo del artículo 27 de esta Constitución. En las actividades citadas la ley establecerá las normas relativas a la administración, organización, funcionamiento, procedimientos de contratación y demás actos jurídicos que celebren las empresas productivas del Estado, así como el régimen de remuneraciones de su personal, para garantizar su eficacia, eficiencia, honestidad, productividad, transparencia y rendición de cuentas, con base en las mejores prácticas, y determinará las demás actividades que podrán realizar.

Asimismo, podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.

A fin de contribuir al cumplimiento de los objetivos señalados en los párrafos primero, sexto y noveno de este artículo, las autoridades de todos los órdenes de gobierno, en el ámbito de su competencia, deberán implementar políticas públicas de mejora regulatoria para la simplificación de regulaciones, trámites, servicios y demás objetivos que establezca la ley general en la materia. Párrafo adicionado DOF 05-02-2017.

Artículo 26.

A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa. Mediante los mecanismos de participación que establezca la ley, recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Asimismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución. El plan nacional de desarrollo considerará la continuidad y adaptaciones necesarias de la política nacional para el desarrollo industrial, con vertientes sectoriales y regionales.

En el sistema de planeación democrática y deliberativa, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la ley.

B. El Estado contará con un Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica cuyos datos serán considerados oficiales. Para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, los datos contenidos en el Sistema serán de uso obligatorio en los términos que establezca la ley.

La responsabilidad de normar y coordinar dicho Sistema estará a cargo de un organismo con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, con las facultades necesarias para regular la captación, procesamiento y publicación de la información que se genere y proveer a su observancia.

El organismo tendrá una Junta de Gobierno integrada por cinco miembros, uno de los cuales fungirá como Presidente de ésta y del propio organismo; serán designados por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o en sus recesos por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

La ley establecerá las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, de acuerdo con los principios de accesibilidad a la información, transparencia, objetividad e independencia; los requisitos que deberán cumplir los miembros de la Junta de Gobierno, la duración y escalonamiento de su encargo.

Los miembros de la Junta de Gobierno sólo podrán ser removidos por causa grave y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de los no remunerados en instituciones docentes, científicas, culturales o de beneficencia; y estarán sujetos a lo dispuesto por el Título Cuarto de esta Constitución. El organismo calculará en los términos que señale la ley, el valor de la Unidad de Medida y Actualización que será utilizada como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y del Distrito Federal, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores. Párrafo adicionado DOF 27-01-2016 Las obligaciones y supuestos denominados en Unidades de Medida y Actualización se considerarán de monto determinado y se solventarán entregando su equivalente en moneda nacional. Al efecto, deberá multiplicarse el monto de la obligación o supuesto, expresado en las citadas unidades, por el valor de dicha unidad a la fecha correspondiente. Párrafo adicionado DOF 27-01-2016 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS

UNIDOS MEXICANOS CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN Secretaría General Secretaría de Servicios Parlamentarios Última Reforma DOF 24-02-2017 27 de 295 C. El Estado contará con un Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, que será un órgano autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propios, a cargo de la medición de la pobreza y de la evaluación de los programas, objetivos, metas y acciones de la política de desarrollo social, así como de emitir recomendaciones en los términos que disponga la ley, la cual establecerá las formas de coordinación del órgano con las autoridades federales, locales y municipales para el ejercicio de sus funciones. El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social estará integrado por un Presidente y seis Consejeros que deberán ser ciudadanos mexicanos de reconocido prestigio en los sectores privado y social, así como en los ámbitos académico y profesional; tener experiencia mínima de diez años en materia de desarrollo social, y no pertenecer a algún partido político o haber sido candidato a ocupar un cargo público de elección popular. Serán nombrados, bajo el procedimiento que determine la ley, por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara de Diputados. El nombramiento podrá ser objetado por el Presidente de la República en un plazo de diez días hábiles y, si no lo hiciere, ocupará el cargo de consejero la persona nombrada por la Cámara de Diputados. Cada cuatro años serán sustituidos los dos consejeros de mayor antigüedad en el cargo, salvo que fuesen propuestos y ratificados para un segundo período. El Presidente del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social será elegido en los mismos términos del párrafo anterior. Durará en su encargo cinco años, podrá ser reelecto por una sola vez y sólo podrá ser removido de sus funciones en los términos del Título Cuarto de esta Constitución. El Presidente del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social presentará anualmente a los Poderes de la Unión un informe de actividades. Comparecerá ante las Cámaras del Congreso en los términos que disponga la ley.

3.2. DEL PODER LEGISLATIVO

El Poder Legislativo, conformado por el H. Congreso de la Unión, está facultado para emitir leyes que tendrán aplicación y observancia en todo el país, que, de conformidad con los artículos 25, 26, 50, 73, 124 y 133 constitucionales, están destinadas a procurar el rumbo y/o el desarrollo de los diversos sectores y comunidades de nuestra nación, mediante la aplicación de un poder central federal, el cual se rige por leyes que comprenden las ramas del Derecho Federal común, que igual regulan las facultades de las autoridades como los derechos y obligaciones de los particulares.

Artículo 50. El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

El legislador constituyente tuvo a bien adoptar un sistema legislativo bicameral, proveyendo facultades que son propias de la Cámara de Diputados y otras que serán propias de la Cámara de Senadores, adoptando para ello criterios generales en materia de reformas o creación de hipótesis legislativas, en el entendido de que la cámara receptora de una propuesta legislativa puede ser la de Diputados o la de Senadores, de modo que, cuando un proyecto de ley emerja ante la Cámara de Diputados y ésta actúe como cámara de origen, entonces la de Senadores actuará como cámara revisora de las decisiones adoptadas por la otra, y viceversa.

De conformidad con el artículo 73, en estrecha relación con los artículos 25, 26 y 29 de la Constitución, las disposiciones que en el ámbito federal sólo pueden ser pronunciadas por medio del Congreso de la Unión se definen como facultades exclusivas de la Federación; y así lo dispone el artículo 73 de la Carta Magna:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

- I.** Para admitir nuevos Estados a la Unión Federal;
- II.** Derogada. Fracción derogada
- III.** Para formar nuevos Estados dentro de los límites de los existentes, siendo necesario al efecto:
 - 1.** Que la fracción o fracciones que pidan erigirse en Estados, cuenten con una población de ciento veinte mil habitantes, por lo menos.
 - 2.** Que se compruebe ante el Congreso que tiene los elementos bastantes para proveer a su existencia política.
 - 3.** Que sean oídas las Legislaturas de las entidades federativas de cuyo territorio se trate, sobre la conveniencia o inconveniencia de la erección del nuevo Estado, quedando obligadas a dar su informe dentro de seis meses, contados desde el día en que se les remita la comunicación respectiva.
 - 4.** Que igualmente se oiga al Ejecutivo de la Federación, el cual enviará su informe dentro de siete días contados desde la fecha en que le sea pedido.
 - 5.** Que sea votada la erección del nuevo Estado por dos terceras partes de los diputados y senadores presentes en sus respectivas Cámaras.

6. Que la resolución del Congreso sea ratificada por la mayoría de las Legislaturas de las entidades federativas, previo examen de la copia del expediente, siempre que hayan dado su consentimiento las Legislaturas de las entidades federativas de cuyo territorio se trate.

7. Si las Legislaturas de las entidades federativas de cuyo territorio se trate, no hubieren dado su consentimiento, la ratificación de que habla la fracción anterior, deberá ser hecha por las dos terceras partes del total de Legislaturas de las demás entidades federativas.

IV. Derogada.

V. Para cambiar la residencia de los Supremos Poderes de la Federación.

VI. Derogada;

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

VIII. En materia de deuda pública, para:

1. Dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos y otorgar garantías sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos o, en términos de la ley de la materia, los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de refinanciamiento o reestructura de deuda que deberán realizarse bajo las mejores condiciones de mercado; así como los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29.

2. Aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el Gobierno del Distrito Federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe de Gobierno le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El Jefe de Gobierno informará igualmente a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública.

3. Establecer en las leyes las bases generales, para que los Estados, el Distrito Federal y los Municipios puedan incurrir en endeudamiento; los límites y modalidades bajo los cuales dichos órdenes de gobierno podrán afectar sus respectivas participaciones para cubrir los empréstitos y obligaciones de pago que contraigan; la obligación de dichos órdenes de gobierno de inscribir y publicar la totalidad de sus empréstitos y obligaciones de pago en un registro público único, de manera oportuna y transparente; un sistema de alertas sobre el manejo de la deuda; así como las sanciones aplicables a los servidores públicos que no cumplan sus disposiciones. Dichas leyes deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados conforme a lo dispuesto por la fracción H del artículo 72 de esta Constitución.

4. El Congreso de la Unión, a través de la comisión legislativa bicameral competente, analizará la estrategia de ajuste para fortalecer las finanzas públicas de los Estados, planteada en los convenios que pretendan celebrar con el Gobierno Federal para obtener garantías y, en su caso, emitirá las observaciones que estime pertinentes en un plazo máximo de quince días hábiles, inclusive durante los periodos de receso del Congreso de la Unión. Lo anterior aplicará en el caso de los Estados que tengan niveles elevados de deuda en los términos de la ley. Asimismo, de manera inmediata a la suscripción del convenio correspondiente, será informado de la estrategia de ajuste para los Municipios que se encuentren en el mismo supuesto, así como de los convenios que, en su caso, celebren los Estados que no tengan un nivel elevado de deuda;

IX. Para impedir que en el comercio entre entidades federativas se establezcan restricciones.

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

XI. Para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones.

XII. Para declarar la guerra, en vista de los datos que le presente el Ejecutivo.

XIII. Para dictar leyes según las cuales deben declararse buenas o malas las presas de mar y tierra, y para expedir leyes relativas al derecho marítimo de paz y guerra.

XIV. Para levantar y sostener a las instituciones armadas de la Unión, a saber: Ejército, Marina de Guerra y Fuerza Aérea Nacionales, y para reglamentar su organización y servicio.

XV. Para dar reglamentos con objeto de organizar, armar y disciplinar la Guardia Nacional, reservándose los ciudadanos que la formen, el nombramiento respectivo de jefes y oficiales, y a las entidades federativas la facultad de instruirla conforme a la disciplina prescrita por dichos reglamentos.

XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República.

1. El Consejo de Salubridad General dependerá directamente del Presidente de la República, sin intervención de ninguna Secretaría de Estado, y sus disposiciones generales serán obligatorias en el país.

2. En caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, la Secretaría de Salud tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República.

3. La autoridad sanitaria será ejecutiva y sus disposiciones serán obedecidas por las autoridades administrativas del País.

4. Las medidas que el Consejo haya puesto en vigor en la Campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo o degeneran la especie humana, así como las adoptadas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, serán después revisadas por el Congreso de la Unión en los casos que le competan.

XVII. Para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, tecnologías de la información y la comunicación, radiodifusión, telecomunicaciones, incluida la banda ancha e Internet, postas y correos, y sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal.

XVIII. Para establecer casas de moneda, fijar las condiciones que ésta deba tener, dictar reglas para determinar el valor relativo de la moneda extranjera y adoptar un sistema general de pesas y medidas;

XIX. Para fijar las reglas a que debe sujetarse la ocupación y enajenación de terrenos baldíos y el precio de estos.

XX. Para expedir las leyes de organización del Cuerpo Diplomático y del Cuerpo Consular mexicano.

XXI. Para expedir:

a) Las leyes generales que establezcan como mínimo, los tipos penales y sus sanciones en las materias de secuestro, desaparición forzada de personas, otras formas de privación de la libertad contrarias a la ley, trata de personas, tortura y otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes, así como electoral.

Las leyes generales contemplarán también la distribución de competencias y las formas de coordinación entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios;

b) La legislación que establezca los delitos y las faltas contra la Federación y las penas y sanciones que por ellos deban imponerse; así como legislar en materia de delincuencia organizada;

c) La legislación única en materia procedimental penal, de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia penal, de ejecución de penas y de justicia penal para adolescentes, que regirá en la República en el orden federal y en el fuero común.

Las autoridades federales podrán conocer de los delitos del fuero común, cuando éstos tengan conexidad con delitos federales o delitos contra periodistas, personas o instalaciones que afecten, limiten o menoscaben el derecho a la información o las libertades de expresión o imprenta.

En las materias concurrentes previstas en esta Constitución, las leyes federales establecerán los supuestos en que las autoridades del fuero común podrán conocer y resolver sobre delitos federales;

XXII. Para conceder amnistías por delitos cuyo conocimiento pertenezca a los tribunales de la Federación.

XXIII. Para expedir leyes que establezcan las bases de coordinación entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios, así como para establecer y organizar a las instituciones de seguridad pública en materia federal, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de esta Constitución.

XXIV. Para expedir las leyes que regulen la organización y facultades de la Auditoría Superior de la Federación y las demás que normen la gestión, control y evaluación de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales; así como para expedir la ley general que establezca las bases de coordinación del Sistema Nacional Anticorrupción a que se refiere el artículo 113 de esta Constitución;

XXV. Para establecer el Servicio Profesional docente en términos del artículo 3o. de esta Constitución; establecer, organizar y sostener en toda la República escuelas rurales, elementales, superiores, secundarias y profesionales; de investigación científica, de bellas artes y de enseñanza técnica, escuelas prácticas de agricultura y de minería, de artes y oficios, museos, bibliotecas, observatorios y demás institutos concernientes a la cultura general de los habitantes de la nación y legislar en todo lo que se refiere a dichas instituciones; para legislar sobre vestigios o restos fósiles y sobre monumentos arqueológicos, artísticos e históricos, cuya conservación sea de interés nacional; así como para dictar las leyes encaminadas a distribuir convenientemente entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios el ejercicio de la función educativa y las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público, buscando unificar y coordinar la educación en toda la República, y para asegurar el cumplimiento de los fines de la educación y su mejora continua en un marco de inclusión y diversidad. Los Títulos que se expidan por los establecimientos de que se trata surtirán sus efectos en toda la República. Para legislar en materia de derechos de autor y otras figuras de la propiedad intelectual relacionadas con la misma;

XXVI. Para conceder licencia al Presidente de la República y para constituirse en Colegio Electoral y designar al ciudadano que deba substituir al Presidente de la República, ya sea con el carácter de interino o substituto, en los términos de los artículos 84 y 85 de esta Constitución;

XXVII. Para aceptar la renuncia del cargo de Presidente de la República.

XXVIII. Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional;

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Fracción recorrida (antes fracción XXXI) por derogación de fracciones XXV y XXVI DOF 20-08-1928. Fracción reformada DOF 24-10-1942

XXIX-A. Para expedir la ley general que establezca los principios y bases en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias, con excepción de la materia penal; fracción adicionada DOF 05-02-2017

XXIX-B. Para legislar sobre las características y uso de la Bandera, Escudo e Himno Nacionales.

XXIX-C. Para expedir las leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de las entidades federativas, de los Municipios y, en su caso, de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de asentamientos humanos, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución;

XXIX-D. Para expedir leyes sobre planeación nacional del desarrollo económico y social, así como en materia de información estadística y geográfica de interés nacional;

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios.

XXIX-F. Para expedir leyes tendientes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional.

XXIX-G. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de las entidades federativas, de los Municipios y, en su caso, de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico.

XXIX-H. Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones. El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares. Asimismo, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales. El Tribunal funcionará en Pleno o en Salas Regionales. La Sala Superior del Tribunal se compondrá de dieciséis Magistrados y actuará en Pleno o en Secciones, de las cuales a una corresponderá la resolución de los procedimientos a que se refiere el párrafo tercero de la presente fracción. Los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el Presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo quince años improrrogables. Los Magistrados de Sala Regional serán designados por el Presidente de la República y ratificados por mayoría de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo diez años pudiendo ser considerados para nuevos

nombramientos. Los Magistrados sólo podrán ser removidos de sus cargos por las causas graves que señale la ley.

XXIX-I. Para expedir leyes que establezcan las bases sobre las cuales la Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, coordinarán sus acciones en materia de protección civil;

XXIX-J. Para legislar en materia de cultura física y deporte con objeto de cumplir lo previsto en el artículo 4o. de esta Constitución, estableciendo la concurrencia entre la Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias; así como la participación de los sectores social y privado;

XXIX-K. Para expedir leyes en materia de turismo, estableciendo las bases generales de coordinación de las facultades concurrentes entre la Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, así como la participación de los sectores social y privado;

XXIX-L. Para expedir leyes que establezcan la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de pesca y acuacultura, así como la participación de los sectores social y privado, y

XXIX-M. Para expedir leyes en materia de seguridad nacional, estableciendo los requisitos y límites a las investigaciones correspondientes.

XXIX-N. Para expedir leyes en materia de constitución, organización, funcionamiento y extinción de las sociedades cooperativas. Estas leyes establecerán las bases para la concurrencia en materia de fomento y desarrollo sustentable de la actividad cooperativa de la Federación, entidades federativas, Municipios y, en su caso, demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias;

XXIX-Ñ. Para expedir leyes que establezcan las bases sobre las cuales la Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, coordinarán sus acciones en materia de cultura, salvo lo dispuesto en la fracción XXV de este artículo. Asimismo, establecerán los mecanismos de participación de los sectores social y privado, con objeto de cumplir los fines previstos en el párrafo décimo segundo del artículo 4o. de esta Constitución.

XXIX-O. Para legislar en materia de protección de datos personales en posesión de particulares.

XXIX-P. Expedir leyes que establezcan la concurrencia de la Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de derechos de niñas, niños y adolescentes, velando en todo momento por el interés superior de los mismos y cumpliendo con los tratados internacionales de la materia de los que México sea parte;

XXIX-Q. Para legislar sobre iniciativa ciudadana y consultas populares.

XXIX-R. Para expedir las leyes generales que armonicen y homologuen la organización y el funcionamiento de los registros civiles, los registros públicos inmobiliarios y de personas morales de las entidades federativas y los catastros municipales;

XXIX-S. Para expedir las leyes generales reglamentarias que desarrollen los principios y bases en materia de transparencia gubernamental, acceso a la información y protección de datos personales en posesión de las autoridades, entidades, órganos y organismos gubernamentales de todos los niveles de gobierno.

XXIX-T. Para expedir la ley general que establezca la organización y administración homogénea de los archivos de la Federación, de las entidades federativas, de los Municipios y de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, y determine las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Archivos.

XXIX-U. Para expedir las leyes generales que distribuyan competencias entre la Federación y las entidades federativas en materias de partidos políticos; organismos electorales, y procesos electorales, conforme a las bases previstas en esta Constitución.

XXIX-V. Para expedir la ley general que distribuya competencias entre los órdenes de gobierno para establecer las responsabilidades administrativas de los servidores públicos, sus obligaciones, las sanciones aplicables por los actos u omisiones en que éstos incurran y las que correspondan a los particulares vinculados con faltas administrativas graves que al efecto prevea, así como los procedimientos para su aplicación.

XXIX-W. Para expedir leyes en materia de responsabilidad hacendaria que tengan por objeto el manejo sostenible de las finanzas públicas en la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal, con base en el principio establecido en el párrafo segundo del artículo 25;

XXIX-X. Para expedir la ley general que establezca la concurrencia de la federación, las entidades federativas, los municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de derechos de las víctimas.

XXIX-Y. Para expedir la ley general que establezca los principios y bases a los que deberán sujetarse los órdenes de gobierno, en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de mejora regulatoria; fracción adicionada DOF 05-02-2017

XXIX-Z. Para expedir la ley general que establezca los principios y bases a los que deberán sujetarse los órdenes de gobierno, en el ámbito de su respectiva competencia, en materia de justicia cívica e itinerante, y fracción adicionada DOF 05-02-2017

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Cabe agregar a los presupuestos referidos en el artículo 73 constitucional, lo que impone el artículo 131 de la propia Carta Fundamental, que también se reserva expresamente en favor de la Federación, cuyo texto indica:

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En lo particular, se impone reserva en favor de la Cámara de Diputados en los casos que dispone el artículo 74 constitucional, que señala:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I. Expedir el Bando Solemne para dar a conocer en toda la República la declaración de Presidente Electo que hubiere hecho el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación;

II. Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la Auditoría Superior de la Federación, en los términos que disponga la ley;

III. Ratificar el nombramiento que el Presidente de la República haga del Secretario del ramo en materia de Hacienda, salvo que se opte por un gobierno de coalición, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en la fracción II del artículo 76 de esta Constitución; así como de los demás empleados superiores de Hacienda;

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

V. Declarar si ha o no lugar a proceder penalmente contra los servidores públicos que hubieren incurrido en delito en los términos del artículo 111 de esta Constitución.

Conocer de las imputaciones que se hagan a los servidores públicos a que se refiere el artículo 110 de esta Constitución y fungir como órgano de acusación en los juicios políticos que contra éstos se instauran.

VI. Revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

La revisión de la Cuenta Pública la realizará la Cámara de Diputados a través de la Auditoría Superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley. En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha autoridad sólo podrá emitir las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la Ley.

La Cuenta Pública del ejercicio fiscal correspondiente deberá ser presentada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación en los términos de la fracción IV, último párrafo, de este artículo; la prórroga no deberá exceder de 30 días naturales y, en tal supuesto, la Auditoría Superior de la Federación contará con el mismo tiempo adicional para la presentación del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

La Cámara concluirá la revisión de la Cuenta Pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior, a que se refiere el artículo 79 de esta Constitución, sin menoscabo de que el trámite de las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas por la Auditoría Superior de la Federación, seguirá su curso en términos de lo dispuesto en dicho artículo.

La Cámara de Diputados evaluará el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación y al efecto le podrá requerir que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización;

VII. Aprobar el Plan Nacional de Desarrollo en el plazo que disponga la ley. En caso de que la Cámara de Diputados no se pronuncie en dicho plazo, el Plan se entenderá aprobado;

VIII. Designar, por el voto de las dos terceras partes de sus miembros presentes, a los titulares de los órganos internos de control de los organismos con autonomía reconocida en esta Constitución que ejerzan recursos del Presupuesto de Egresos de la Federación, y

IX. Las demás que le confiere expresamente esta Constitución.

El artículo 76 de la Carta Magna señala las facultades exclusivas de la Cámara de Senadores, cuyo texto se transcribe a continuación:

Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso. Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;

II. Ratificar los nombramientos que el mismo funcionario haga de los Secretarios de Estado, en caso de que éste opte por un gobierno de coalición, con excepción de los titulares de los ramos de Defensa Nacional y Marina; del Secretario responsable del control interno del Ejecutivo Federal; del Secretario de Relaciones; de los embajadores y cónsules generales; de los empleados superiores del ramo de Relaciones; de los integrantes de los órganos colegiados encargados de la regulación en materia de telecomunicaciones, energía, competencia económica, y coroneles y demás jefes superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales, en los términos que la ley disponga;

III. Autorizarlo también para que pueda permitir la salida de tropas nacionales fuera de los límites del País, el paso de tropas extranjeras por el territorio nacional y la estación de escuadras de otra potencia, por más de un mes, en aguas mexicanas.

IV. Dar su consentimiento para que el Presidente de la República pueda disponer de la Guardia Nacional fuera de sus respectivas entidades federativas, fijando la fuerza necesaria.

V. Declarar, cuando hayan desaparecido todos los poderes constitucionales de una entidad federativa, que es llegado el caso de nombrarle un titular del poder ejecutivo provisional, quien convocará a elecciones conforme a las leyes constitucionales de la entidad federativa. El nombramiento del titular del poder ejecutivo local se hará por el Senado a propuesta en terna del Presidente de la República con aprobación de las dos terceras partes de los miembros presentes, y en los recesos, por la Comisión Permanente, conforme a las mismas reglas. El funcionario así nombrado, no podrá ser electo

titular del poder ejecutivo en las elecciones que se verifiquen en virtud de la convocatoria que él expidiere. Esta disposición regirá siempre que las constituciones de las entidades federativas no prevean el caso.

VI. Resolver las cuestiones políticas que surjan entre los poderes de una entidad federativa cuando alguno de ellos ocurra con ese fin al Senado, o cuando con motivo de dichas cuestiones se haya interrumpido el orden constitucional, mediando un conflicto de armas. En este caso el Senado dictará su resolución, sujetándose a la Constitución General de la República y a la de la entidad federativa.

VII. Erigirse en Jurado de sentencia para conocer en juicio político de las faltas u omisiones que cometan los servidores públicos y que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales y de su buen despacho, en los términos del artículo 110 de esta Constitución.

VIII. Designar a los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República, así como otorgar o negar su aprobación a las solicitudes de licencia o renuncia de los mismos, que le someta dicho funcionario; fracción reformada DOF 20-08-1928, 31-12-1994

IX. Se deroga.

X. Autorizar mediante decreto aprobado por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, los convenios amistosos que sobre sus respectivos límites celebren las entidades federativas;

XI. Aprobar la Estrategia Nacional de Seguridad Pública en el plazo que disponga la ley. En caso de que el Senado no se pronuncie en dicho plazo, ésta se entenderá aprobada;

XII. Nombrar a los comisionados del organismo garante que establece el artículo 6o. de esta Constitución, en los términos establecidos por la misma y las disposiciones previstas en la ley; y

XIII. Integrar la lista de candidatos a Fiscal General de la República; nombrar a dicho servidor público, y formular objeción a la remoción que del mismo haga el Ejecutivo Federal, de conformidad con el artículo 102, Apartado A, de esta Constitución, y fracción adicionada DOF 10-02-2014 XIV. Las demás que la misma Constitución le atribuya.

3.2.1. DE LAS FACULTADES DE LA COMISIÓN PERMANENTE DEL CONGRESO DE LA UNIÓN

El artículo 78 constitucional dispone que:

Artículo 78. Durante los recesos del Congreso de la Unión habrá una Comisión Permanente compuesta de 37 miembros de los que 19 serán Diputados y 18 Senadores, nombrados por sus respectivas Cámaras la víspera de la clausura de los periodos ordinarios de sesiones. Para cada titular las Cámaras nombrarán, de entre sus miembros en ejercicio, un sustituto.

La Comisión Permanente, además de las atribuciones que expresamente le confiere esta Constitución, tendrá las siguientes:

I. Prestar su consentimiento para el uso de la Guardia Nacional en los casos de que habla el artículo 76 fracción IV;

II. Recibir, en su caso, la protesta del Presidente de la República;

III. Resolver los asuntos de su competencia; recibir durante el receso del Congreso de la Unión las iniciativas de ley, las observaciones a los proyectos de ley o decreto que envíe el Ejecutivo y proposiciones dirigidas a las Cámaras y turnarlas para dictamen a las comisiones de la Cámara a la que vayan dirigidas, a fin de que se despachen en el inmediato periodo de sesiones;

IV. Acordar por sí o a propuesta del Ejecutivo, la convocatoria del Congreso o de una sola Cámara a sesiones extraordinarias, siendo necesario en ambos casos el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes. La convocatoria señalará el objeto u objetos de las sesiones extraordinarias. Cuando la convocatoria sea al Congreso General para que se erija en Colegio Electoral y designe presidente interino o sustituto, la aprobación de la convocatoria se hará por mayoría;

V. Se deroga.

VI. Conceder licencia hasta por sesenta días naturales al Presidente de la República;

VII. Ratificar los nombramientos que el Presidente haga de embajadores, cónsules generales, empleados superiores de Hacienda, integrantes del órgano colegiado encargado de la regulación en materia de energía, coroneles y demás jefes superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales, en los términos que la ley disponga, y

VIII. Conocer y resolver sobre las solicitudes de licencia que le sean presentadas por los legisladores.

3.2.2. DEL PROCESO LEGISLATIVO

3.2.2.1. INICIATIVA O PROPUESTA LEGISLATIVA

Mediante la presentación en forma de propuesta legislativa se da inicio al proceso legislativo, sea para la creación, modificación o derogación de una ley o decreto que, conforme a lo dispuesto por el artículo 71 constitucional, corresponden al Presidente de la República, los diputados y senadores del Congreso de la Unión y las Legislaturas de los estados.

El propio artículo 71 constitucional, segundo párrafo, establece que las iniciativas del Presidente de la República, las legislaturas estatales o las diputaciones locales pasan desde luego a comisión, es decir, no habrá objeción para que la comisión especial que deba conocer de la propuesta legislativa la conozca y, en su caso, decida sobre su viabilidad y seguimiento legislativo; por su parte, las propuestas legislativas presentadas por uno o varios miembros de las cámaras se someterán a los trámites que designe el Reglamento de Debates, con fines similares.

3.2.2.2. DICTAMEN

Las comisiones actúan por materia específica y deben elaborar un dictamen legislativo del que se puede deducir su turno a la Cámara respectiva en calidad de proyecto de ley; en caso contrario, se entiende desechada la propuesta legislativa.

El presidente de cada comisión es el encargado de recibir y dar a conocer a su comisión las propuestas legislativas, y dará el respectivo seguimiento con la comisión en su conjunto, quienes deben realizar el análisis y la decisión que se adopte en cada propuesta legislativa. Cabe señalar que la comisión tiene la facultad de realizar la modificación o modificaciones que considere necesarias.

El dictamen incluye la exposición de la propuesta legislativa, el análisis y la decisión que se adoptó y el texto que se sugiere, para que sea presentado ante el pleno de la Cámara de origen de que se trate.

3.2.2.3. DISCUSIÓN

Con el dictamen de la comisión y de manera previa a su votación, el proyecto será analizado por los demás legisladores ajenos a la comisión, quienes ante el pleno o mayoría necesaria para decidir pueden iniciar un periodo de discusión, en la que pueden participar oradores inscritos para este propósito, quienes expresarán su opinión en favor o en contra del dictamen o del proyecto de ley, y por mayoría de votos se resolverá su aprobación o desechamiento o, en su caso, su reenvío para nuevo dictamen a la comisión de origen.

La discusión de un proyecto legislativo tiene especial importancia, y por razón de orden se discute primero en lo general, que comprende la propuesta legislativa en su conjunto y, posteriormente, se discute en lo particular, atendiendo los puntos específicos de cada disposición que se desea crear, modificar o derogar (entonces la discusión se debe realizar artículo por artículo, lo cual debe ocupar cuidadosamente a cada legislador ante la trascendencia que conlleva la creación, abrogación o derogación de las leyes federales).

3.2.2.4. VOTACIÓN PARA APROBAR O RECHAZAR UN PROYECTO DE LEY

La votación de los congresistas es la decisión inapelable que se consigna por mayoría de votos, y dicha votación ocurre ante las dos cámaras, de modo que las reformas legislativas, o la creación o desaparición de las disposiciones legales, se consideran aprobadas cuando fueron decididas en ese sentido por ambas cámaras, pero pueden ser rechazadas cuando una sola de éstas no apruebe el respectivo proyecto de ley o de decreto.

3.2.2.5. SANCIÓN

Se considera sanción –en el proceso legislativo– la aprobación del Presidente de la República a una reforma legislativa que le turna el Congreso de la Unión, pero es en esta etapa cuando el titular del Poder Ejecutivo puede ejercer el derecho de veto que le confiere el artículo 72, inciso b) constitucional, cuya disposición señala que se considera que el proyecto fue aprobado por el Ejecutivo, si dentro de un plazo de diez días no lo devuelve a la cámara de origen, con las observaciones correspondientes, y aclara que en el evento que las sesiones del Congreso hubiesen concluido o se encontrasen suspendidas, la devolución debe hacerse el primer día útil (de labores) del siguiente periodo de sesiones.

En el evento que el titular del Ejecutivo ejerza el derecho de veto, el proyecto deberá discutirse nuevamente, considerando las observaciones del Ejecutivo, pero si es votado favorablemente con cambios o sin ellos, el proyecto regresa al Presidente para su promulgación.

3.2.2.6. PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN

Tras la etapa de sanción sigue su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), lo que se denomina promulgación y publicación, y ésta queda a cargo del Poder Ejecutivo Federal, quien deberá reiterar la propuesta legislativa turnada por el Poder Legislativo para estos fines, observando que la promulgación refiere los propósitos de divulgación y propagación, que se alcanzan mediante la publicación en el medio oficial que compete a la Federación; esto a su vez supone jurídicamente que, mientras no se geste esta solemne etapa, no tiene vigencia la ley respectiva.

3.2.2.7. INICIACIÓN DE LA VIGENCIA

La vigencia de la ley se presenta cuando –cumplidos los requisitos de promulgación y publicación– se ha determinado su inicio de vigencia, sea en la misma fecha de publicación, al día siguiente de dicha publicación, o bien, en fecha futura.

Cuando la entrada en vigor de una ley que ya ha sido publicada se señala en fecha posterior, el tiempo o periodo que transcurra entre la fecha de publicación y su entrada en vigor se denomina *vacatio legis*, y ello se considera como una decisión deliberada con el propósito de permitir que los destinatarios de la nueva legislación se puedan familiarizar con el contenido y los propósitos pretendidos en la nueva disposición legislativa; mientras tanto, se seguirá observando el texto de la ley anterior, excepto cuando ésta no exista y se trate de una ley nueva.

3.3. DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Se depositan en el Poder Judicial de la Federación (PJF) las siguientes facultades:

Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la autonomía de la Ciudad de México, y

III. Por normas generales o actos de las autoridades de las entidades federativas que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa;

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

En el juicio de amparo deberá suplirse la deficiencia de los conceptos de violación o agravios de acuerdo con lo que disponga la ley reglamentaria.

Cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o a los núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal, o a los ejidatarios o comuneros, deberán recabarse de oficio todas aquellas pruebas que puedan beneficiar a las entidades o individuos mencionados y acordarse las diligencias que se estimen necesarias para precisar sus derechos agrarios, así como la naturaleza y efectos de los actos reclamados.

En los juicios a que se refiere el párrafo anterior no procederán, en perjuicio de los núcleos ejidales o comunales, o de los ejidatarios o comuneros, el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia, pero uno y otra sí podrán decretarse en su beneficio. Cuando se reclamen

actos que afecten los derechos colectivos del núcleo tampoco procederán desistimiento ni el

consentimiento expreso de los propios actos, salvo que el primero sea acordado por la Asamblea General o el segundo emane de ésta;

III. Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:

a) Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo. En relación con el amparo al que se refiere este inciso y la fracción V de este artículo, el Tribunal Colegiado de Circuito deberá decidir respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquéllas que, cuando proceda, advierta en suplencia de la queja, y fijará los términos precisos en que deberá pronunciarse la nueva resolución. Si las violaciones procesales no se invocaron en un primer amparo, ni el Tribunal Colegiado correspondiente las hizo valer de oficio en los casos en que proceda la suplencia de la queja, no podrán ser materia de concepto de violación, ni de estudio oficioso en juicio de amparo posterior.

La parte que haya obtenido sentencia favorable y la que tenga interés jurídico en que subsista el acto reclamado, podrá presentar amparo en forma adhesiva al que promueva cualquiera de las partes que intervinieron en el juicio del que emana el acto reclamado. La ley determinará la forma y términos en que deberá promoverse.

Para la procedencia del juicio deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas, laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos.

Al reclamarse la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio, deberán hacerse valer las violaciones a las leyes del procedimiento, siempre y cuando el quejoso las haya impugnado durante la tramitación del juicio mediante el recurso o medio de defensa que, en su caso, señale la ley ordinaria respectiva. Este requisito no será exigible en amparos contra actos que afecten derechos de menores o incapaces, al estado civil, o al orden o estabilidad de la familia, ni en los de naturaleza penal promovidos por el sentenciado;

b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan, y

c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio;

IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal. Será necesario agotar estos medios de defensa siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, con los mismos alcances que los que prevé la ley reglamentaria y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con dicha ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando sólo se aleguen violaciones directas a esta Constitución;

V. El amparo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente de conformidad con la ley, en los casos siguientes:

a) En materia penal, contra resoluciones definitivas dictadas por tribunales judiciales, sean estos federales, del orden común o militares.

b) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal;

c) En materia civil, cuando se reclamen sentencias definitivas dictadas en juicios del orden federal o en juicios mercantiles, sea federal o local la autoridad que dicte el fallo, o en juicios del orden común.

En los juicios civiles del orden federal las sentencias podrán ser reclamadas en amparo por cualquiera de las partes, incluso por la Federación, en defensa de sus intereses patrimoniales, y

d) En materia laboral, cuando se reclamen laudos dictados por las Juntas Locales o la Federal de Conciliación y Arbitraje, o por el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores al Servicio del Estado;

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, del Fiscal General de la República, en los asuntos en que el Ministerio Público de la Federación sea parte, o del Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrá conocer de los amparos directos que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

VI. En los casos a que se refiere la fracción anterior, la ley reglamentaria señalará el procedimiento y los términos a que deberán someterse los Tribunales Colegiados de Circuito y, en su caso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación para dictar sus resoluciones;

VII. El amparo contra actos u omisiones en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra normas generales o contra actos u omisiones de autoridad administrativa, se interpondrá ante el Juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oírán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia;

VIII. Contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito procede revisión. De ella conocerá la Suprema Corte de Justicia:

a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo normas generales por estimarlas directamente violatorias de esta Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.

b) Cuando se trate de los casos comprendidos en las fracciones II y III del artículo 103 de esta Constitución.

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, del Fiscal General de la República, en los asuntos en que el Ministerio Público de la Federación sea parte, o del Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrá conocer de los amparos en revisión, que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

En los casos no previstos en los párrafos anteriores, conocerán de la revisión los tribunales colegiados de circuito y sus sentencias no admitirán recurso alguno;

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

X. Los actos reclamados podrán ser objeto de suspensión en los casos y mediante las condiciones que determine la ley reglamentaria, para lo cual el órgano jurisdiccional de amparo, cuando la naturaleza del acto lo permita, deberá realizar un análisis ponderado de la apariencia del buen derecho y del interés social.

Dicha suspensión deberá otorgarse respecto de las sentencias definitivas en materia penal al comunicarse la promoción del amparo, y en las materias civil, mercantil y administrativa, mediante garantía que dé el quejoso para responder de los daños y perjuicios que tal suspensión pudiere ocasionar al tercero interesado. La suspensión quedará sin efecto si éste último da contragarantía para asegurar la reposición de las cosas al estado que guardaban si se concediese el amparo y a pagar los daños y perjuicios consiguientes;

XI. La demanda de amparo directo se presentará ante la autoridad responsable, la cual decidirá sobre la suspensión. En los demás casos la demanda se presentará ante los Juzgados de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito los cuales resolverán sobre la suspensión, o ante los tribunales de los Estados en los casos que la ley lo autorice;

XII. La violación a las garantías de los artículos 16, en materia penal, 19 y 20 se reclamará ante el superior del tribunal que la cometa, o ante el Juez de Distrito o Tribunal Unitario de Circuito que corresponda, pudiéndose recurrir, en uno y otro caso, las resoluciones que se pronuncien, en los términos prescritos por la fracción VIII.

Si el Juez de Distrito o el Tribunal Unitario de Circuito no residieren en el mismo lugar en que reside la autoridad responsable, la ley determinará el juez o tribunal ante el que se ha de presentar el escrito de amparo, el que podrá suspender provisionalmente el acto reclamado, en los casos y términos que la misma ley establezca;

XIII. Cuando los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Fiscal General de la República, en asuntos en materia penal y procesal penal, así como los relacionados con el ámbito de sus funciones, los mencionados tribunales y sus integrantes, los Jueces de Distrito, las partes en los asuntos que los motivaron o el Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrán denunciar la contradicción ante el Pleno del Circuito correspondiente, a fin de que decida la tesis que debe prevalecer como jurisprudencia.

Cuando los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo Circuito o los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito con diferente especialización sustenten tesis contradictorias al resolver las contradicciones o los asuntos de su competencia, según corresponda, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los mismos Plenos de Circuito, así como los órganos a que se refiere el párrafo anterior, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, con el objeto de que el Pleno o la Sala respectiva, decida la tesis que deberá prevalecer.

Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo cuyo conocimiento les compete, los ministros, los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, los Jueces de Distrito, el Fiscal General de la República, en asuntos en materia penal y procesal penal, así como los relacionados con el ámbito de sus funciones, el Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, o las partes en los asuntos que las motivaron, podrán

denunciar la contradicción ante el Pleno de la Suprema Corte, conforme a la ley reglamentaria, para que éste resuelva la contradicción.

Las resoluciones que pronuncien el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia así como los Plenos de Circuito conforme a los párrafos anteriores, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción;

XIV. Se deroga;

XV. El Fiscal General de la República o el Agente del Ministerio Público de la Federación que al efecto designe, será parte en todos los juicios de amparo en los que el acto reclamado provenga de procedimientos del orden penal y aquéllos que determine la ley;

XVI. Si la autoridad incumple la sentencia que concedió el amparo, pero dicho incumplimiento es justificado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con el procedimiento previsto por la ley reglamentaria, otorgará un plazo razonable para que proceda a su cumplimiento, plazo que podrá ampliarse a solicitud de la autoridad. Cuando sea injustificado o hubiera transcurrido el plazo sin que se hubiese cumplido, procederá a separar de su cargo al titular de la autoridad responsable y a consignarlo ante el Juez de Distrito. Las mismas providencias se tomarán respecto del superior jerárquico de la autoridad responsable si hubiese incurrido en responsabilidad, así como de los titulares que, habiendo ocupado con anterioridad el cargo de la autoridad responsable, hubieran incumplido la ejecutoria.

Si concedido el amparo, se repitiera el acto reclamado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con el procedimiento establecido por la ley reglamentaria, procederá a separar de su cargo al titular de la autoridad responsable, y dará vista al Ministerio Público Federal, salvo que no hubiera actuado dolosamente y deje sin efectos el acto repetido antes de que sea emitida la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El cumplimiento sustituto de las sentencias de amparo podrá ser solicitado por el quejoso al órgano jurisdiccional, o decretado de oficio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando la ejecución de la sentencia afecte a la sociedad en mayor proporción a los beneficios que pudiera obtener el quejoso, o cuando, por las circunstancias del caso, sea imposible o desproporcionadamente gravoso restituir la situación que imperaba antes de la violación. El incidente tendrá por efecto que la ejecutoria se dé por cumplida mediante el pago de daños y perjuicios al quejoso. Las partes en el juicio podrán acordar el cumplimiento sustituto mediante convenio sancionado ante el propio órgano jurisdiccional.

No podrá archivarse juicio de amparo alguno, sin que se haya cumplido la sentencia que concedió la protección constitucional;

XVII. La autoridad responsable que desobedezca un auto de suspensión o que, ante tal medida, admita por mala fe o negligencia fianza o contrafianza que resulte ilusoria o insuficiente, será sancionada penalmente;

XVIII. Se deroga.

Como se puede observar, corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) la facultad omnímoda de decidir cuestiones de constitucionalidad, pero para ello se apoya en Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito y jueces de Distrito, conforme a su Ley Orgánica y a la Ley reglamentaria de estos importantes artículos de la Constitución, denominada Ley de Amparo.

4. DE LOS ESTADOS, DE LOS MUNICIPIOS Y DE LA CIUDAD DE MÉXICO

Por su parte, en el nivel de gobierno estatal se reconoce la existencia de la Constitución Política del gobierno de un Estado libre y soberano, desde luego, para todas y cada una de las entidades de la República Mexicana, y a través de sus respectivas cartas constituyentes es como se determina su régimen interior, que tiene como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, precisamente el municipio libre, como lo señala el artículo 115 constitucional.

Los gobiernos estatales, a su vez, adoptan para su ejercicio político los tres modelos de poder (Legislativo, Ejecutivo y Judicial); el primero, representado por el Congreso de un estado; el segundo, por el gobernador de la misma entidad, y el tercero, por los diversos Tribunales competentes en el fuero común, con jurisdicción local, atentos a los artículos 42 al 48, 115, 120, 121 y 122 constitucionales, de suerte que el artículo 42 de la Norma Fundamental precisa los supuestos que comprenden el territorio nacional en los siguientes términos:

Artículo 42. El territorio nacional comprende:

- I.** El de las partes integrantes de la Federación;
- II.** El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- IV. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;
- V. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Bajo un análisis congruente de las reseñadas facultades y del territorio nacional, es como se puede entender la exclusión de facultades entre los Poderes de la Unión y las de las entidades federativas, resultando excluyentes las reservadas al ámbito federal, respecto de las que corresponden a cada entidad federada y sus respectivos municipios, que debe observar y cumplir, además, con el sistema de exclusión de facultades que establece el artículo 124 constitucional, ello sin perjuicio que coordinadamente puedan ejercerse facultades entre la Federación, los estados y los municipios, mediante la celebración de convenios o pactos –formal y legalmente– previstos en leyes específicas.

De esta manera, para definir la respectiva competencia material y territorial de las autoridades se debe precisar que hay autoridades con competencia federal porque representan a cualquiera de los poderes federales y ejercen facultades que les han sido delegadas y se encuentran previstas en las leyes federales, en todo lo que compete conocer al Gobierno de la República, que es también identificado como el gobierno de la federación o federal y lo propio acontece en el ámbito de competencia local, cuando se especifican las potestades de los estados y municipios y, por equiparación, las que se confieren al gobierno de la Ciudad de México, según lo establece el artículo 122 constitucional.

En suma, “las facultades” federales emanan de las atribuciones otorgadas por nuestra Carta Magna y se entienden reservadas específicamente en favor de la competencia federal en el artículo 124, relacionado con los artículos 73 y 133 de nuestra Constitución, que tienen el carácter de normas supremas por excelencia, de suerte que lo que no está reservado a la Federación se entiende conferido a los estados, es decir, lo que la Carta Magna no reservó al Gobierno Federal se entenderá transmitido, conferido o atribuible a los estados y municipios, conforme a la interpretación apropiada de los artículos precitados de la CPEUM.

4.1. DEL MUNICIPIO Y LOS ESTADOS

En la Constitución de 1917 se adoptó por primera vez la figura del municipio libre como base de la división territorial de los estados, y así se consignó en el artículo 115 constitucional, que dispone:

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

I. Cada Municipio será gobernado por un Ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un Presidente Municipal y el número de regidores y síndicos que la ley determine. La competencia que esta Constitución otorga al gobierno municipal se ejercerá por el Ayuntamiento de manera exclusiva y no habrá autoridad intermedia alguna entre éste y el gobierno del Estado.

Las Constituciones de los estados deberán establecer la elección consecutiva para el mismo cargo de presidentes municipales, regidores y síndicos, por un periodo adicional, siempre y cuando el periodo del mandato de los ayuntamientos no sea superior a tres años. La postulación sólo podrá ser realizada por el mismo partido o por cualquiera de los partidos integrantes de la coalición que lo hubieren postulado, salvo que hayan renunciado o perdido su militancia antes de la mitad de su mandato.

Las Legislaturas locales, por acuerdo de las dos terceras partes de sus integrantes, podrán suspender ayuntamientos, declarar que éstos han desaparecido y suspender o revocar el mandato a alguno de sus miembros, por alguna de las causas graves que la ley local prevenga, siempre y cuando sus miembros hayan tenido oportunidad suficiente para rendir las pruebas y hacerlos (sic DOF 03-02-1983) alegatos que a su juicio convengan.

Si alguno de los miembros dejare de desempeñar su cargo, será sustituido por su suplente, o se procederá según lo disponga la ley.

En caso de declararse desaparecido un Ayuntamiento o por renuncia o falta absoluta de la mayoría de sus miembros, si conforme a la ley no procede que entren en funciones los suplentes ni que se celebren nuevas elecciones, las legislaturas de los Estados designarán de entre los vecinos a los Concejales Municipales que concluirán los periodos respectivos; estos Concejales estarán integrados por el número de miembros que determine la ley, quienes deberán cumplir los requisitos de elegibilidad establecidos para los regidores;

II. Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

Los ayuntamientos tendrán facultades para aprobar, de acuerdo con las leyes en materia municipal que deberán expedir las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y gobierno, los reglamentos,

circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones, que organicen la administración pública municipal, regulen las materias, procedimientos, funciones y servicios públicos de su competencia y aseguren la participación ciudadana y vecinal.

El objeto de las leyes a que se refiere el párrafo anterior será establecer:

a) Las bases generales de la administración pública municipal y del procedimiento administrativo, incluyendo los medios de impugnación y los órganos para dirimir las controversias entre dicha administración y los particulares, con sujeción a los principios de igualdad, publicidad, audiencia y legalidad;

b) Los casos en que se requiera el acuerdo de las dos terceras partes de los miembros de los ayuntamientos para dictar resoluciones que afecten el patrimonio inmobiliario municipal o para celebrar actos o convenios que comprometan al Municipio por un plazo mayor al periodo del Ayuntamiento;

c) Las normas de aplicación general para celebrar los convenios a que se refieren tanto las fracciones III y IV de este artículo, como el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 116 de esta Constitución;

d) El procedimiento y condiciones para que el gobierno estatal asuma una función o servicio municipal cuando, al no existir el convenio correspondiente, la legislatura estatal considere que el municipio de que se trate esté imposibilitado para ejercerlos o prestarlos; en este caso, será necesaria solicitud previa del ayuntamiento respectivo, aprobada por cuando menos las dos terceras partes de sus integrantes; y

e) Las disposiciones aplicables en aquellos municipios que no cuenten con los bandos o reglamentos correspondientes.

Las legislaturas estatales emitirán las normas que establezcan los procedimientos mediante los cuales se resolverán los conflictos que se presenten entre los municipios y el gobierno del estado, o entre aquéllos, con motivo de los actos derivados de los incisos c) y d) anteriores;

III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;

b) Alumbrado público.

c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;

d) Mercados y centrales de abasto.

e) Panteones.

f) Rastro.

g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;

h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e

i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Sin perjuicio de su competencia constitucional, en el desempeño de las funciones o la prestación de los servicios a su cargo, los municipios observarán lo dispuesto por las leyes federales y estatales.

Los Municipios, previo acuerdo entre sus ayuntamientos, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos o el mejor ejercicio de las funciones que les correspondan. En este caso y tratándose de la asociación de municipios de dos o más Estados, deberán contar con la aprobación de las legislaturas de los Estados respectivas. Así mismo cuando a juicio del ayuntamiento respectivo sea necesario, podrán celebrar convenios con el Estado para que éste, de manera directa o a través del organismo correspondiente, se haga cargo en forma temporal de algunos de ellos, o bien se presten o ejerzan coordinadamente por el Estado y el propio municipio;

Las comunidades indígenas, dentro del ámbito municipal, podrán coordinarse y asociarse en los términos y para los efectos que prevenga la ley.

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

V. Los Municipios, en los términos de las leyes federales y Estatales relativas, estarán facultados para:

a) Formular, aprobar y administrar la zonificación y planes de desarrollo urbano municipal;

b) Participar en la creación y administración de sus reservas territoriales;

c) Participar en la formulación de planes de desarrollo regional, los cuales deberán estar en concordancia con los planes generales de la materia. Cuando la Federación o los Estados elaboren proyectos de desarrollo regional deberán asegurar la participación de los municipios;

d) Autorizar, controlar y vigilar la utilización del suelo, en el ámbito de su competencia, en sus jurisdicciones territoriales;

e) Intervenir en la regularización de la tenencia de la tierra urbana;

f) Otorgar licencias y permisos para construcciones;

g) Participar en la creación y administración de zonas de reservas ecológicas y en la elaboración y aplicación de programas de ordenamiento en esta materia;

h) Intervenir en la formulación y aplicación de programas de transporte público de pasajeros cuando aquellos afecten su ámbito territorial; e

i) Celebrar convenios para la administración y custodia de las zonas federales.

En lo conducente y de conformidad a los fines señalados en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución, expedirán los reglamentos y disposiciones administrativas que fueren necesarios. Los bienes inmuebles de la Federación ubicados en los Municipios estarán exclusivamente bajo la jurisdicción de los poderes federales, sin perjuicio de los convenios que puedan celebrar en términos del inciso i) de esta fracción;

VI. Cuando dos o más centros urbanos situados en territorios municipales de dos o más entidades federativas formen o tiendan a formar una continuidad demográfica, la Federación, las entidades federativas y los Municipios respectivos, en el ámbito de sus competencias, planearán y regularán de manera conjunta y coordinada el desarrollo de dichos centros con apego a la ley federal de la materia.

VII. La policía preventiva estará al mando del presidente municipal en los términos de la Ley de Seguridad Pública del Estado. Aquélla acatará las órdenes que el Gobernador del Estado le transmita en aquellos casos que éste juzgue como de fuerza mayor o alteración grave del orden público.

El Ejecutivo Federal tendrá el mando de la fuerza pública en los lugares donde resida habitual o transitoriamente;

VIII. Las leyes de los estados introducirán el principio de la representación proporcional en la elección de los ayuntamientos de todos los municipios.

Las relaciones de trabajo entre los municipios y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas de los estados con base en lo dispuesto en el Artículo 123 de esta Constitución, y sus disposiciones reglamentarias.

De un análisis prudente a las disposiciones constitucionales que otorgan facultades a los gobiernos locales y al Gobierno Federal, se puede sostener que no existen facultades concurrentes (excepto cuando la propia Constitución señala su concurrencia “coordinada”), por ser un criterio sustentado por el legislador constituyente cuando precisó que, en todo aquello en donde no exista disposición constitucional que establezca expresamente una limitación o reserva en favor de

las autoridades federales, podrán ser adoptadas las respectivas hipótesis por leyes y disposiciones de carácter local en beneficio de las facultades que pueden adoptar las autoridades locales o municipales, pero de ninguna manera habrá “conurrencia de facultades”, particularmente en materia fiscal, a menos que el Gobierno Federal celebre convenios por conceptos que puedan o requieran coordinadamente ser delegados o compartidos, pero incluso en estos casos el control del ejercicio de una facultad federal no se sustituye en favor de una entidad, puesto que será el Gobierno Federal quien mantenga en su favor lo que constitucionalmente le ha sido conferido como facultad impositiva de manera exclusiva.

No obstante, sólo en un mismo nivel de gobierno, sea el federal o el de los gobiernos locales, se puede gestar la posibilidad de emitir leyes que reconozcan específicamente la concurrencia de facultades, sobre todo en materia fiscal, lo que daría lugar a la doble o múltiple gravación taxativa; ello siempre dependerá del criterio que requiera adoptar el Congreso de la Unión o, en su caso, el órgano legislativo de un estado.

4.2. DE LA CIUDAD DE MÉXICO

El gobierno de la Ciudad de México, durante las últimas décadas, fue definiendo poco a poco su fisonomía política para que, sin perder el carácter constitucional de sede de los Poderes de la Unión, sólo para su administración, organización y desarrollo político, adoptó por asimilación constitucional las facultades impositivas que se reconocen en favor de los municipios, y en su sistema político el carácter de gobierno local autónomo, lo cual dio lugar a las reformas constitucionales a los artículos 44 y 122, para reconocer a esta entidad federativa el carácter de gobierno libre y soberano, pero se mantiene el carácter de sede de los Poderes Federales y capital de los Estados Unidos Mexicanos, mientras el Gobierno Federal no adopte una sede en otro lugar, en cuyo caso cabría la posibilidad de erigirse o denominarse “Ciudad de México”, como lo establecen estas disposiciones, que a continuación se transcriben:

Artículo 44. La Ciudad de México es la entidad federativa sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos; se compondrá del territorio que actualmente tiene y, en caso de que los poderes federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en un Estado de la Unión con la denominación de Ciudad de México.

Artículo 122. La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.

A. El gobierno de la Ciudad de México está a cargo de sus poderes locales, en los términos establecidos en la Constitución Política de la Ciudad de México, la cual se ajustará a lo dispuesto en la presente Constitución y a las bases siguientes:

I. La Ciudad de México adoptará para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo, democrático y laico. El poder público de la Ciudad de México se dividirá para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.

La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las normas y las garantías para el goce y la protección de los derechos humanos en los ámbitos de su competencia, conforme a lo dispuesto por el artículo 1o. de esta Constitución.

II. El ejercicio del Poder Legislativo se deposita en la Legislatura de la Ciudad de México, la cual se integrará en los términos que establezca la Constitución Política de la entidad. Sus integrantes deberán cumplir los requisitos que la misma establezca y serán electos mediante sufragio universal, libre, secreto y directo, según los principios de mayoría relativa y de representación proporcional, por un periodo de tres años.

En ningún caso, un partido político podrá contar con un número de diputados por ambos principios que representen un porcentaje del total de la Legislatura que exceda en ocho puntos su porcentaje de votación emitida. Esta base no se aplicará al partido político que por sus triunfos en distritos uninominales obtenga un porcentaje de curules del total de la Legislatura, superior a la suma del porcentaje de su votación emitida más el ocho por ciento. Asimismo, en la integración de la Legislatura, el porcentaje de representación de un partido político no podrá ser menor al porcentaje de votación que hubiere recibido menos ocho puntos porcentuales.

En la Constitución Política de la Ciudad de México se establecerá que los diputados a la Legislatura podrán ser electos hasta por cuatro periodos consecutivos. La postulación deberá ser realizada por el mismo partido o por cualquiera de los partidos integrantes de la coalición que los hubieren postulado, salvo que hayan renunciado o perdido su militancia antes de la mitad de su mandato.

La Constitución Política de la entidad establecerá las normas para garantizar el acceso de todos los grupos parlamentarios a los órganos de gobierno del Congreso local y, a los de mayor representación, a la Presidencia de los mismos.

Corresponde a la Legislatura aprobar las adiciones o reformas a la Constitución Política de la Ciudad de México y ejercer las facultades que la misma establezca. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma se requiere sean aprobadas por las dos terceras partes de los diputados presentes.

Asimismo, corresponde a la Legislatura de la Ciudad de México revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de su entidad de fiscalización, la cual será un órgano con autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga su ley. La función de fiscalización se desarrollará conforme a los principios de legalidad, imparcialidad y confiabilidad.

La cuenta pública del año anterior deberá ser enviada a la Legislatura a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Este plazo solamente podrá ser ampliado cuando se formule una solicitud del Jefe de Gobierno de la Ciudad de México suficientemente justificada a juicio de la Legislatura.

Los informes de auditoría de la entidad de fiscalización de la Ciudad de México tendrán carácter público.

El titular de la entidad de fiscalización de la Ciudad de México será electo por las dos terceras partes de los miembros presentes de la Legislatura por un periodo no menor de siete años y deberá contar con experiencia de cinco años en materia de control, auditoría financiera y de responsabilidades.

III. El titular del Poder Ejecutivo se denominará Jefe de Gobierno de la Ciudad de México y tendrá a su cargo la administración pública de la entidad; será electo por votación universal, libre, secreta y directa, y no podrá durar en su encargo más de seis años. Quien haya ocupado la titularidad del Ejecutivo local designado o electo, en ningún caso y por ningún motivo podrá volver a ocupar ese cargo, ni con el carácter de interino, provisional, sustituto o encargado del despacho.

La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las facultades del Jefe de Gobierno y los requisitos que deberá reunir quien aspire a ocupar dicho encargo.

IV. El ejercicio del Poder Judicial se deposita en el Tribunal Superior de Justicia, el Consejo de la Judicatura y los juzgados y tribunales que establezca la Constitución Política de la Ciudad de México, la que garantizará la independencia de los magistrados y jueces en el ejercicio de sus funciones. Las leyes locales establecerán las condiciones para el ingreso, formación, permanencia y especialización de quienes integren el poder Judicial.

Los magistrados integrantes del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de México deberán reunir como mínimo los requisitos establecidos en las fracciones I a V del artículo 95 de esta Constitución. No podrán ser magistrados las personas que hayan ocupado en el Gobierno de la Ciudad de México el cargo del Secretario o equivalente o de Procurador General de Justicia, o de integrante del Poder Legislativo local, durante el año previo al día de la designación.

Los magistrados durarán en el ejercicio de su encargo el tiempo que establezca la Constitución Política de la Ciudad de México; podrán ser reelectos y, si lo fueren, sólo podrán ser privados de sus puestos en los términos que establecen esta Constitución, así como la Constitución y las leyes de la Ciudad de México. Los magistrados y los jueces percibirán una remuneración adecuada e irrenunciable, la cual no podrá ser disminuida durante su encargo.

V. La Administración Pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La hacienda pública de la Ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.

La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.

Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público.

Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

VI. La división territorial de la Ciudad de México para efectos de su organización político administrativa, así como el número, la denominación y los límites de sus demarcaciones territoriales,

serán definidos con lo dispuesto en la Constitución Política local.

El gobierno de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México estará a cargo de las Alcaldías. Sujeto a las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, la Legislatura aprobará el presupuesto de las Alcaldías, las cuales lo ejercerán de manera autónoma en los supuestos y términos que establezca la Constitución Política local.

La integración, organización administrativa y facultades de las Alcaldías se establecerán en la Constitución Política y leyes locales, las que se sujetarán a los principios siguientes:

a) Las Alcaldías son órganos político administrativos que se integran por un Alcalde y por un Concejo electos por votación universal, libre, secreta y directa, para un periodo de tres años. Los integrantes de la Alcaldía se elegirán por planillas de entre siete y diez candidatos, según corresponda, ordenadas en forma progresiva, iniciando con el candidato a Alcalde y después los Concejales con sus respectivos suplentes, en el número que para cada demarcación territorial determine la Constitución Política de la Ciudad de México. En ningún caso el número de Concejales podrá ser menor de diez ni mayor de quince. Los integrantes de los Concejos serán electos según los principios de mayoría relativa y de representación proporcional, en la proporción de sesenta por ciento por el primer principio y cuarenta por ciento por el segundo. Ningún partido político o coalición electoral podrá contar con más del sesenta por ciento de los concejales.

b) La Constitución Política de la Ciudad de México deberá establecer la elección consecutiva para el mismo cargo de Alcalde y Concejales por un periodo adicional. La postulación sólo podrá ser realizada por el mismo partido o por cualquiera de los partidos integrantes de la coalición que los hubieren postulado, salvo que hayan renunciado o perdido su militancia antes de la mitad de su mandato.

c) La administración pública de las demarcaciones territoriales corresponde a los Alcaldes.

La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá la competencia de las Alcaldías, dentro de sus respectivas jurisdicciones.

Sujeto a las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, corresponderá a los Concejos de las Alcaldías aprobar el proyecto de presupuesto de egresos de sus demarcaciones, que enviarán al Ejecutivo local para su integración al proyecto de presupuesto de la Ciudad de México para ser remitido a la Legislatura. Asimismo, estarán facultados para supervisar y evaluar las acciones de gobierno, y controlar el ejercicio del gasto público en la respectiva demarcación territorial.

Al aprobar el proyecto de presupuesto de egresos, los Concejos de las Alcaldías deberán garantizar el gasto de operación de la demarcación territorial y ajustar su gasto corriente a las normas y montos máximos, así como a los tabuladores desglosados de remuneraciones de los servidores públicos que establezca previamente la Legislatura, sujetándose a lo establecido por el artículo 127 de esta Constitución.

d) La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las bases para que la ley correspondiente prevea los criterios o fórmulas para la asignación del presupuesto de las demarcaciones territoriales, el cual se compondrá, al menos, de los montos que conforme a la ley les correspondan por concepto de participaciones federales, impuestos locales que recaude la hacienda de la Ciudad de México e ingresos derivados de la prestación de servicios a su cargo.

e) Las demarcaciones territoriales no podrán, en ningún caso, contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos.

f) Los Alcaldes y Concejales deberán reunir los requisitos que establezca la Constitución Política de la Ciudad de México.

VII. La Ciudad de México contará con los organismos constitucionales autónomos que esta Constitución prevé para las entidades federativas.

VIII. La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las normas para la organización y funcionamiento, así como las facultades del Tribunal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y establecer su organización, funcionamiento, procedimientos y, en su caso, recursos contra sus resoluciones.

El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública local y los particulares; imponer, en los términos que disponga la ley, las sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa grave y a los particulares que incurran en actos vinculados con faltas administrativas graves; así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública de la Ciudad de México o al patrimonio de sus entes públicos.

La ley establecerá las normas para garantizar la transparencia del proceso de nombramiento de sus magistrados.

La investigación, substanciación y sanción de las responsabilidades administrativas de los miembros del Tribunal Superior de Justicia, corresponderá al Consejo de la Judicatura local, sin perjuicio de las atribuciones de la entidad de fiscalización sobre el manejo, la custodia y aplicación de recursos públicos.

IX. La Constitución y las leyes de la Ciudad de México deberán ajustarse a las reglas que en materia electoral establece la fracción IV del artículo 116 de esta Constitución y las leyes generales correspondientes.

X. La Constitución Política local garantizará que las funciones de procuración de justicia en la Ciudad de México se realicen con base en los principios de autonomía, eficiencia, imparcialidad, legalidad, objetividad, profesionalismo, responsabilidad y respeto a los derechos humanos.

NOTA: La siguiente fracción entrará en vigor a partir del día 1 de enero de 2020, Ver Artículo Sexto Transitorio publicado en el DOF, del 29 de enero de 2016.

XI. Las relaciones de trabajo entre la Ciudad de México y sus trabajadores se regirán por la ley que expida la Legislatura local, con base en lo dispuesto por el artículo 123 de esta Constitución y sus leyes reglamentarias.

B. Los poderes federales tendrán respecto de la Ciudad de México, exclusivamente las facultades que expresamente les confiere esta Constitución.

El Gobierno de la Ciudad de México, dado su carácter de Capital de los Estados Unidos Mexicanos y sede de los Poderes de la Unión, garantizará, en todo tiempo y en los términos de este artículo, las condiciones necesarias para el ejercicio de las facultades constitucionales de los poderes federales.

El Congreso de la Unión expedirá las leyes que establezcan las bases para la coordinación entre los poderes federales y los poderes locales de la Ciudad de México en virtud de su carácter de Capital de los Estados Unidos Mexicanos, la cual contendrá las disposiciones necesarias que aseguren las condiciones para el ejercicio de las facultades que esta Constitución confiere a los Poderes de la Unión.

La Cámara de Diputados, al dictaminar el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, analizará y determinará los recursos que se requieran para apoyar a la Ciudad de México en su carácter de Capital de los Estados Unidos Mexicanos y las bases para su ejercicio.

Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México la dirección de las instituciones de seguridad pública de la entidad, en los términos que establezca la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales, así como nombrar y remover libremente al servidor público que ejerza el mando directo de la fuerza pública.

En la Ciudad de México será aplicable respecto del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 115 de esta Constitución. El Ejecutivo Federal podrá remover al servidor público que ejerza el mando directo de la fuerza pública a que se refiere el párrafo anterior, por causas graves que determine la ley que expida el Congreso de la Unión en los términos de esta Base.

Los bienes inmuebles de la Federación ubicados en la Ciudad de México estarán exclusivamente bajo la jurisdicción de los poderes federales.

C. La Federación, la Ciudad de México, así como sus demarcaciones territoriales, y los Estados y Municipios conurbados en la Zona Metropolitana, establecerán mecanismos de coordinación administrativa en materia de planeación del desarrollo y ejecución de acciones regionales para la prestación de servicios públicos, en términos de la ley que emita el Congreso de la Unión.

Para la eficaz coordinación a que se refiere el párrafo anterior, dicha ley establecerá las bases para la organización y funcionamiento del Consejo de Desarrollo Metropolitano, al que corresponderá acordar las acciones en materia de asentamientos humanos; protección al ambiente; preservación y restauración del equilibrio ecológico; transporte; tránsito; agua potable y drenaje; recolección, tratamiento y disposición de desechos sólidos, y seguridad pública.

La ley que emita el Congreso de la Unión establecerá la forma en la que se tomarán las determinaciones del Consejo de Desarrollo Metropolitano, mismas que podrán comprender:

a) La delimitación de los ámbitos territoriales y las acciones de coordinación para la operación y funcionamiento de obras y servicios públicos de alcance metropolitano;

b) Los compromisos que asuma cada una de las partes para la asignación de recursos a los proyectos metropolitanos; y

c) La proyección conjunta y coordinada del desarrollo de las zonas conurbadas y de prestación de servicios públicos.

D. Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados aplicarán a la Ciudad de México.

5. DE LA COEXISTENCIA DE LOS NIVELES DE GOBIERNO FEDERAL, LOCAL Y MUNICIPAL, Y DEL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE EXCLUSIÓN Y DE DISTRIBUCIÓN DE FACULTADES

Aquí es necesario comentar que al realizar la interpretación de las disposiciones aplicables al gobierno de la Ciudad de México, comparadas con las disposiciones que establecen las bases de competencias de los funcionarios federales, es evidente que el sistema de exclusión de facultades y el de Distribución de Competencias que consigna la CPEUM entraña la coexistencia de dos regímenes jurídicos en todo el territorio nacional (el federal y el local) que no da cabida a la concurrencia de facultades, en virtud de que la competencia federal tiene vigencia y aplicación en todos y cada uno de los estados y municipios integrados a la República Mexicana, al mismo tiempo que se mantiene la vigencia y la aplicación de regímenes locales, relativos a las leyes y autoridades competentes de cada entidad federativa, incluyendo al actual gobierno de la Ciudad de México, sin que ello permita conflictos, contradicciones o contraposiciones por la

simultánea intervención de dos regímenes o competencias político-jurídicas, sobre todo cuando la intervención de uno u otro gobierno no son concurrentes por materia; luego, tampoco son concurrentes por razones de jurisdicción o territorio.

En efecto, la coexistencia de estos dos regímenes político-jurídicos no implica un fenómeno de concurrencia de facultades, sino todo lo contrario: se pretende –mediante las bases constitucionales y el sistema de exclusión de competencias– que se mantenga separada la facultad de los funcionarios federales respecto de los funcionarios locales y, de esta manera, cada régimen jurídico atenderá dentro de su ámbito competencial las facultades que sean en su favor en materia impositiva, administrativa, social, política, económica, etc., precisamente en razón de sus propias y específicas facultades legales, así como las responsabilidades que son atribuidas al Gobierno Federal, respecto de las que son conferidas a los estados y municipios.

Lo anterior encuentra sustento en el artículo 124 constitucional, y es reiteración de la Norma Suprema por excelencia, en el diverso artículo 133 de la propia Carta Magna, lo que permite afirmar que no se podría pretender que pueda haber abstracción para la concurrencia de facultades si la propia Ley Fundamental no señaló, de manera expresa, específica e inequívoca, todas y cada una de las facultades que deben entenderse reservadas al Gobierno Federal para determinar cuáles son las facultades conferidas en favor de los gobiernos locales.

No existe tal posibilidad por la que los gobiernos locales pudieran argüir en su favor facultades que en un momento dado estuvieren conferidas a los funcionarios federales, y que so pretexto de alguna pretendida laguna de la Constitución general de la República se quisiera interpretar que no hay disposición legislativa constitucional (expresamente) para adoptar una hipótesis ya reservada a la Federación y que, a su vez, coexistiera en favor de funcionarios locales o municipales, o del Distrito Federal, precisamente, porque la Norma Fundamental evita el riesgo de la concurrencia de facultades, sobre todo en materia impositiva según el artículo 124 constitucional.

En cambio, la Constitución señala la posibilidad de ejercer de manera “coordinada” ciertas facultades concurrentes como lo señala el artículo 73, fracciones XXI, último párrafo, XXIII, XXIX-G), XXIX-I), XXIX-J), XXIX-K), XXIX-L) y XXX, de la Carta Magna, por tanto, la concurrencia de facultades habrá de ser “coordinada” y por disposición expresa de la Constitución general de la República.

Por consiguiente, es muy simple entender la inexistencia de la facultad concurrente, de conformidad con lo que establece el artículo 124 constitucional, que se transcribe a continuación:

Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los Funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.

Esta disposición no permite el error, omisión o laguna legislativa, ya que su interpretación literal, como su interpretación *a contrario sensu*, permite llegar a la conclusión de que las facultades reservadas a la Federación no se entienden conferidas a los funcionarios locales, al mismo tiempo que se puede interpretar que las facultades no reservadas a la Federación inmediatamente se entienden conferidas a las entidades federativas.

De esta manera, no existe lugar a la facultad concurrente, sobre todo en materia impositiva; más aún, si bajo este esquema jurídico fundamental se mantiene el imperio o supremacía de ley de observancia para todos los tribunales y autoridades del país, ya que así lo establece categóricamente el texto del artículo 133 constitucional. No obstante, en materia impositiva, nuestro Máximo Tribunal ha establecido el criterio jurisprudencial de que nuestra Constitución no establece prohibición expresa para la concurrencia fiscal de los gobiernos federal y local, por lo que se ha concluido que sí puede haber doble o múltiple concurrencia impositiva, con lo cual el suscrito no está de acuerdo, sobre todo cuando se tiene en consideración la existencia de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF) y la necesidad de celebrar convenios con la Federación para que los estados puedan fiscalizar obligaciones fiscales de contribuciones de orden federal; de otra manera, los estados podrían establecer las mismas contribuciones que grava la legislación federal, por esto, no concibo la concurrencia impositiva para la múltiple imposición fiscal entre estados y la Federación, aunque reconozco que la multigravación impositiva sí puede darse por el mismo nivel de gobierno, sea federal, o bien, a nivel de las entidades federativas y sus municipios, por conducto de sus respectivos órganos legislativos.

Respecto de la entidad federativa de la Ciudad de México, que actualmente goza de plena autonomía, tanto de su estructura política como de la administración pública y de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de gobierno y los servicios públicos que exige la numerosa población de esta ciudad capital, manteniéndose como sede del Gobierno Federal y como capital de los Estados Unidos Mexicanos, no menos cierto es que sus facultades en materia impositiva están delimitadas a los presupuestos conferidos a los gobiernos locales de conformidad con el artículo 115 constitucional, de modo que no cuenta con facultades concurrentes ni ilimitadas respecto de las propias del Gobierno Federal, a que se refiere el artículo 73 de la propia Ley Fundamental, lo que se confirma en lo dispuesto por los artículos 117 al 121 constitucionales, relativos a los gobiernos estatales, cuyos textos disponen:

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras.

II. Derogada.

III. Acuña moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas y a su refinanciamiento o reestructura, mismas que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del Mercado, inclusive los que contraigan organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos y, en el caso de los Estados, adicionalmente para otorgar garantías respecto al endeudamiento de los municipios. Lo anterior, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en la ley correspondiente, en el marco de lo previsto en esta Constitución, y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas aprueben. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública. En ningún caso podrán destinar empréstitos para cubrir gasto corriente.

Las legislaturas locales, por el voto de las dos terceras partes de sus miembros presentes, deberán autorizar los montos máximos para, en las mejores condiciones del mercado, contratar dichos empréstitos y obligaciones, previo análisis de su destino, capacidad de pago y, en su caso, el otorgamiento de garantía o el establecimiento de la fuente de pago.

Sin perjuicio de lo anterior, los Estados y Municipios podrán contratar obligaciones para cubrir sus necesidades de corto plazo, sin rebasar los límites máximos y condiciones que establezca la ley general que expida el Congreso de la Unión. Las obligaciones a corto plazo, deberán liquidarse a más tardar tres meses antes del término del periodo de gobierno correspondiente y no podrán contratarse nuevas obligaciones durante esos últimos tres meses.

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de las Entidades Federativas dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

II. Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra.

III. Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.

Artículo 119. Los Poderes de la Unión tienen el deber de proteger a las entidades federativas contra toda invasión o violencia exterior. En cada caso de sublevación o transtorno interior, les prestarán igual protección, siempre que sean excitados por la Legislatura de la entidad federativa o por su Ejecutivo, si aquélla no estuviere reunida.

Las entidades federativas están obligadas a entregar sin demora a los imputados o sentenciados, así como a practicar el aseguramiento y entrega de objetos, instrumentos o productos del delito, atendiendo a la autoridad de cualquier otra que los requiera. Estas diligencias se practicarán, con intervención de los respectivos órganos de procuración de justicia, en los términos de los convenios de colaboración que, al efecto, celebren las entidades federativas. Para los mismos fines, las autoridades locales podrán celebrar convenios de colaboración con la Fiscalía General de la República.

Las extradiciones a requerimiento de Estado extranjero serán tramitadas por el Ejecutivo Federal, con la intervención de la autoridad judicial en los términos de esta Constitución, los Tratados Internacionales que al respecto se suscriban y las leyes reglamentarias. En esos casos, el auto del juez que mande cumplir la requisitoria será bastante para motivar la detención hasta por sesenta días

naturales.

Artículo 120. Los titulares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales.

Artículo 121. En cada entidad federativa se dará entera fe y crédito de los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todas las otras. El Congreso de la Unión, por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a las bases siguientes:

I. Las leyes de una entidad federativa sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él.

II. Los bienes muebles e inmuebles se registrarán por la ley del lugar de su ubicación.

III. Las sentencias pronunciadas por los tribunales de una entidad federativa sobre derechos reales o bienes inmuebles ubicados en otra entidad federativa, sólo tendrán fuerza ejecutoria en ésta, cuando así lo dispongan sus propias leyes.

Las sentencias sobre derechos personales sólo serán ejecutadas en otra entidad federativa, cuando la persona condenada se haya sometido expresamente o por razón de domicilio, a la justicia que las pronunció, y siempre que haya sido citada personalmente para ocurrir al juicio.

IV. Los actos del estado civil ajustados a las leyes de una entidad federativa, tendrán validez en las otras.

V. Los títulos profesionales expedidos por las autoridades de una entidad federativa con sujeción a sus leyes, serán respetados en las otras.

6. FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN EN MATERIA IMPOSITIVA

Ante la necesidad de proveer a la Federación de recursos financieros que permitan procurar el desarrollo y progreso del país y la unidad política, conforme a lo señalado en los artículos 25 y 26 constitucionales, es como se puede entender, y luego aceptar, el centralismo y la redistribución de la riqueza, lo que sólo se puede alcanzar con la creación de tributos que permitan sufragar el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) y mediante la reserva de los recursos estratégicos de la nación, que se dejan en favor de la potestad impositiva del Congreso de la Unión, y por ello se otorga como facultad exclusiva del Congreso de la Unión, en el artículo 73, en sus fracciones VII y XXIX, las facultades tributarias en los siguientes términos y las siguientes materias, pero en la inteligencia que de ahí nace la obligación de redistribuir la riqueza mediante participaciones a los gobiernos locales y municipales.

El artículo 73 señala:

El Congreso tiene facultad:

Fracción VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...

Fracción XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionarios o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en los rendimientos de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Cabe mencionar que mediante la creación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), a través de las disposiciones de la LCF, las entidades federativas y los municipios, además de percibir participaciones de los ingresos provenientes de los conceptos señalados en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, previa celebración de Convenios de Adhesión al Sistema mencionado, pueden recibir participaciones de los ingresos que la Federación perciba por la creación de contribuciones en términos de la fracción VII del propio numeral 73 en cita, lo que será comentado con más amplitud en el siguiente capítulo.

Complementa lo anterior el artículo 131 constitucional, al señalar que:

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En materia de comercio exterior, es categórica la reserva en favor de la Federación, quien grava las importaciones y las exportaciones conforme a los artículos 117, 118 y 131 de la Carta Magna.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo III. SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

CAPÍTULO III

SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

1. EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Varios tratadistas consideran que nuestro sistema constitucional permite la concurrencia de facultades impositivas entre la Federación, las entidades federativas y los municipios, al adoptar las mismas hipótesis de causación fiscal relativa a los actos o hechos jurídicos por falta de precisiones inequívocas de la propia norma constitucional, lo que representa un grave problema que daría lugar a la doble o múltiple imposición fiscal en perjuicio de los contribuyentes.

Por tanto, se ha sostenido que nuestro sistema constitucional es impreciso respecto de la facultad tributaria que permite la concurrencia de los órganos legislativos federales y locales, lo que se considera concurrencia mixta acerca de los niveles de gobierno, por la falta de disposiciones claras y expresas que permitan delimitar las hipótesis, materias o conceptos que corresponden a cada nivel de gobierno.

En la mayoría de los casos se ha cuestionado que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional es la única disposición que precisa los conceptos y las fuentes de ingresos fiscales reservados a la Federación y que, conforme al artículo 124 de la propia Constitución, están excluidos de la potestad impositiva de los estados y municipios; pero se omitió tener en consideración lo establecido en la fracción VII del propio artículo 73 constitucional, que permite a la Federación establecer las contribuciones que requiera para sufragar su presupuesto, y que al establecer esas cargas fiscales sobre hipótesis distintas a las mencionadas en la fracción XXIX del mismo numeral 73, se presume que la aplicación de hipótesis gravables por la Federación no puede coincidir con fuentes de gravación fiscal local, lo que indica en mi modesta opinión que nada justificaría la concurrencia impositiva en grado mixto.

El jurista e inolvidable maestro Ernesto Flores Zavala consideraba que:

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas, y se puede presentar bajo los siguientes aspectos: 1º Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto. 2º Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos. 3º Cuando en los estados federales gravan la misma fuente que la federación y los estados que la integran. 4º Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la federación y los municipios que los integran.

Es importante advertir que la concurrencia impositiva que da lugar a la doble o múltiple imposición recae en la misma fuente de causación, es decir, sobre la hipótesis referida a los actos o hechos jurídicos que grava fiscalmente un nivel de gobierno.

También es cierto que innumerables tratadistas reconocen que la doble imposición es contraria al principio de justicia fiscal, puesto que anula los principios de proporcionalidad y equidad de la obligación fiscal en perjuicio de los contribuyentes, pues la hipótesis de causación que en el mismo sujeto es gravada de manera concurrente, se encontrará en sí misma dentro de un contexto jurídico de desigualdad frente a otras hipótesis de causación que sólo sean gravadas con un solo tributo.

La causa principal por la que la doctrina en materia fiscal ha incurrido en la apreciación de que nuestro sistema constitucional permite la concurrencia impositiva de los gobiernos federal y local se debe sobre todo a que se realiza una cohesión entre los supuestos de fuente impositiva y el objeto del tributo, cuando lo que realmente puede purgar la multigravación fiscal es, como lo señaló don Ernesto Flores Zavala, al referirse a los actos o hechos jurídicos sobre los que se imponen las cargas tributarias.

De no entenderse así, entonces se tolera la suspicacia legislativa que, osadamente, bajo ficciones jurídicas y so pretexto de que el objeto del tributo persigue fines distintos, puede ocultar el propósito de gravar una misma hipótesis

de causación en perjuicio de los contribuyentes, pero es la interpretación, que no el sistema de exclusión de facultades que establece el artículo 124 constitucional, lo que genera tal confusión.

Desde luego, cuando los tribunales competentes se hacen cómplices de dicha interpretación, fomentan la doble o múltiple imposición fiscal, ya del mismo nivel de gobierno como en grado mixto, es decir, cuando concurren Federación y entidades federativas a gravar los mismos hechos o actos jurídicos, perjudicando al sector de contribuyentes que reciben una mayor carga contributiva que los otros administrados que no padecen el impacto de la multigravación impositiva.

Es muy reprochable que las hipótesis de causación sean afectadas con dos o más gravámenes, ya sea del mismo nivel de gobierno o en forma mixta (federal y local), porque aun cuando las tasas o tarifas aplicables no fueran excesivas, se coloca en desventaja proporcional y equitativa a los destinatarios de tanta carga fiscal, con respecto al resto de los contribuyentes, sobre todo cuando las facultades de cualquier género, incluyendo la potestad impositiva, se encuentran expresamente excluidas entre la Federación y las entidades federativas por mandato constitucional; baste la lectura de los artículos 73 y 124 constitucionales.

2. CARACTERÍSTICAS Y EFECTOS JURÍDICOS DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Con relación a los ingresos públicos y los presupuestos de egresos de los tres niveles de gobierno (federal, local y municipal), como ya fue expresado, se ha sostenido –en grado de controversia– la potencial abstracción del ejercicio de la potestad impositiva de cada uno de los niveles de gobierno precitados, que ha dado lugar a teorías de concurrencia impositiva a partir de que es cuestionado el marco constitucional, en el sentido de no haber delimitado de manera expresa las potestades respectivas, o bien, al no existir pronunciamiento expreso en alguna disposición constitucional que prohíba la “doble imposición tributaria”, generando, por ello, hipótesis o teorías de índole doctrinal y aun de interpretación constitucional, en las que, por un lado, se cuestiona la posibilidad de la concurrencia de facultades impositivas de un mismo nivel de gobierno y, por otro, se cuestiona la posibilidad de concurrencia de potestades impositivas en grado mixto, es decir, que tanto la Federación como las entidades federativas pueden adoptar idénticas hipótesis de causación de contribuciones.

Respecto de la potestad impositiva concurrente del mismo nivel de gobierno, efectivamente la Carta Magna omite prohibir de manera expresa que se evite la doble o múltiple imposición fiscal –no obstante la posibilidad de que un mismo nivel de gobierno pueda establecer tributos– y está limitada por los principios constitucionales de proporcionalidad y de equidad, que salvaguarda el artículo 31, fracción IV de la Constitución, procurando evitar así la excesiva carga fiscal sobre una misma fuente impositiva que pueda ser afectada fiscalmente por el Gobierno Federal o por los gobiernos locales, dentro del ámbito de sus respectivas facultades para crear contribuciones, conforme a las hipótesis que menciona la propia Norma Fundamental.

Por su parte, la doctrina sostiene la existencia de la subclasificación de ingresos fiscales, a saber: los directos y los indirectos; los primeros provienen del establecimiento de contribuciones o cargas fiscales propias de cada nivel de gobierno dentro de su esfera o potestad impositiva y los segundos tienen su origen en otros presupuestos que permiten la captación de recursos financieros, dentro de los cuales se reconocen las participaciones federales ordinarias y extraordinarias en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), ya dentro de los límites fijados textualmente en la fracción XXIX y último párrafo del artículo 73 de la Carta Magna, y de las participaciones adicionales que autorice el H. Congreso de la Unión, además de las que otorgue el Gobierno Federal mediante la celebración de convenios de adhesión en los que se distribuyan los ingresos de las cargas fiscales creadas con fundamento en la fracción VII del propio artículo 73 citado, formalizados por las entidades federales y la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública (SHCP), previa autorización de sus respectivos órganos legislativos, precisamente para que dichas entidades federadas adopten el beneficio de percibir participaciones de ingresos fiscales federales, a cambio de abstenerse de adoptar en leyes fiscales locales las mismas hipótesis de causación fiscal que ya se encuentren gravadas por la Federación, procurando –mediante la formalización de los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF)– la concurrencia impositiva, es decir, se pretende que no se geste la concurrencia o coincidencia de hipótesis de causación, que dan lugar a la doble o múltiple imposición fiscal.

Es necesario mencionar otro supuesto de participaciones en favor de las entidades federativas que proviene de la posibilidad de celebrar “convenios de colaboración” entre éstas y el Poder Ejecutivo Federal, representado por la SHCP, mediante los cuales la Federación puede jurídicamente subdelegar a las entidades federativas las facultades de comprobación, liquidación y ejecución de las obligaciones y, específicamente, de los créditos fiscales federales que adopten finalmente el carácter de exigibles, en la inteligencia de que la celebración de dichos convenios se realiza exclusivamente respecto de las obligaciones fiscales federales a cargo de contribuyentes residentes en dichas entidades, y estas últimas son quienes pueden participar de la recaudación efectuada con su intervención, sin que estos recursos financieros que logren dichas entidades afecten las participaciones propias del Convenio de Adhesión al SNCF, o de cualquier otra participación de recursos federales, sea ordinaria o extraordinaria.

Por otro lado, debe insistirse que en lo que sí existe consenso de parte de todos los destacados autores que han expuesto e investigado este tema es en que la doble o –en su caso– la múltiple imposición fiscal siempre proviene de la concurrencia impositiva de un mismo nivel de gobierno que por lo general incide en una misma fuente de recursos o de actividades, sobre las que impone dos o más cargas fiscales, o bien, cuando diversos niveles de gobierno adoptan la misma fuente o hipótesis de causación, independientemente del verdadero objetivo o fin que persiga una carga fiscal,

en particular entre los gobiernos locales y municipales, lo que no puede constitucionalmente ocurrir entre el Gobierno

Federal y las entidades federativas.

Los autores mencionan que la concurrencia impositiva resulta negativa para el desarrollo de las actividades de los contribuyentes, ya que por lo general propician un alto costo fiscal y financiero para estos últimos, de modo que terminan por ser desproporcionales e inequitativos y, por consiguiente, ruinosos para los sujetos pasivos de la relación tributaria; incluso se llega a considerar que tanta carga fiscal puede adoptar un carácter confiscatorio que provoca el cierre de las actividades formales o –en último análisis–, el abandono de la formalidad al acudir a la economía informal ante la desmotivación que irroga la excesiva carga fiscal o impositiva. Esto mismo demuestra la influencia de los efectos negativos del exceso de una o varias cargas fiscales, cuyas causas inhiben a un gran número de contribuyentes que se resisten deliberadamente a integrarse a la economía formal, lo que se aprecia en la baja matrícula de contribuyentes cautivos frente al número de habitantes de la nación que se desempeñan en la economía informal y el subempleo.

Ahora bien, respecto de la teoría que sugiere que no es inconstitucional la concurrencia impositiva de carácter mixta, es decir, en la que podrían coincidir las facultades impositivas del Gobierno Federal y del gobierno local, el primer cuestionamiento que arroja dicha teoría es el siguiente: ¿cómo se puede entender la coexistencia de tres niveles de gobierno que interactúan de manera simultánea, ejerciendo facultades impositivas en las respectivas jurisdicciones territoriales que no impliquen una doble, excesiva o confiscatoria carga de contribuciones sobre los mismos supuestos o hipótesis de causación, en perjuicio de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales que –por mandato de la fracción IV del artículo 31 constitucional– deben contribuir a sufragar el gasto público (tanto de la Federación como de los estados y municipios), atendiendo precisamente el lugar en donde residan los contribuyentes y de la manera en que dispongan las leyes?

La respuesta inmediata es que la misma disposición constitucional establece que sea de manera proporcional y equitativa y en los términos que dispongan las leyes, a partir de los principios rectores constitucionales, y por esto último no pasará inadvertido que en la Norma Suprema por excelencia sí se delimita el ejercicio de la facultad o potestad impositiva, pues desde el punto de vista constitucional, de conformidad con el artículo 124 de la Carta Magna, se establece un sistema de exclusión de facultades entre la Federación y las entidades federativas, que en forma general, inequívoca y expresa impide el ejercicio de facultades concurrentes, y así debe entenderse respecto de las atribuciones obsequiadas a la Federación, que sólo pueden ser asignadas de manera “excluyente” de las hipótesis que, no encontrándose adoptadas por los funcionarios federales, sólo entonces podrían ser consideradas como hipótesis o materias de imposición fiscal que podrían ser conferidas a las entidades federativas y que indefectiblemente estén contempladas como parte de los presupuestos asignados en favor de éstas, según lo establecido por el artículo 115 de la Constitución general de la República.

En el cuestionamiento de la posible concurrencia impositiva, la mayoría de los autores coinciden en que el sistema constitucional vigente no ha logrado delimitar con precisión cuáles son las hipótesis de imposición fiscal que se han reservado a la Federación y cuáles las que, por exclusión, pueden considerarse en favor de las entidades federativas y/o de los municipios, según lo establecido por el artículo 124 constitucional, y de ahí se estima que la aparente abstracción de los presupuestos constitucionales en materia de facultad impositiva dan lugar a la posible concurrencia fiscal de índole mixta, que tiene como fundamento el argumento de que en la Carta Magna no se prohíbe “expresamente” la doble o múltiple tributación.

Por consiguiente, se acepta que la facultad concurrente en materia impositiva obedece al contenido de diversas disposiciones constitucionales que no delimitan el ejercicio de facultades; sin embargo, la confusión es tal que se critica en materia fiscal el “centralismo de las facultades de la Federación”, al mismo tiempo que se ha llegado a afirmar que el ejercicio de las facultades para establecer cargas fiscales puede llegar a ser de carácter mixto, por lo que podrían concurrir y/o coincidir con las mismas hipótesis de causación tanto el Gobierno Federal como los gobiernos locales; en otras palabras, ambas esferas de gobierno estarían aptas, constitucionalmente, para gravar la misma fuente de causación, referente a hechos o actos jurídicos que en tal escenario serían susceptibles de doble o múltiple imposición fiscal, lo que resulta confuso y contradictorio, puesto que si la Constitución permite el centralismo de la facultad impositiva en favor de la Federación, con ello se reconoce que el legislador constituyente procuró que el Gobierno Federal concentrara las fuentes de riqueza más importantes de la nación para su posterior redistribución, según los principios establecidos en los artículos 25, 26 y 73, fracción XXIX, y último párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Ahora bien, para entender un poco más las causas que han generado la interpretación de que es posible la imposición concurrente de carácter mixto, los tratadistas se apoyan, como ya se mencionó, en la pretendida abstracción de las disposiciones constitucionales, así como en el hecho de que los legisladores constituyentes no han logrado delimitar cuáles son los conceptos expresos o específicos reservados a cada nivel de gobierno; pero estos razonamientos de nuevo pierden eficacia cuando se plantean de manera contradictoria para exponer una fuerte crítica al centralismo controlado por la Federación respecto de las hipótesis de causación de contribuciones federales, que recaen sobre las actividades y fuentes de riqueza estratégicas, o bien, respecto de las actividades más importantes de la vida nacional que, una vez adoptadas en leyes fiscales federales, no pueden ser repetidas por los gobiernos locales; es decir, se reconoce la exclusión de facultades en materia impositiva, no obstante que se sostenga que no existe en la Constitución una separación de las facultades impositivas atribuibles a cada nivel de gobierno.

En contraposición, la mayoría de los autores no considera prudente la creación de un sistema central de los recursos fiscales que sea rector y disciplinario del ámbito de competencias fiscales o impositivas que proviene de las facultades impositivas atribuidas en favor del Gobierno Federal, a quien la Carta Magna impone la obligación de controlar la rectoría de los recursos fiscales más importantes del país, en aras de procurar una justa y apropiada redistribución de la

riqueza en beneficio de las entidades federativas menos dinámicas o más necesitadas, lo que se deduce de los artículos 25 y 26 de la Carta Magna.

No obstante el mandato constitucional que obliga al centralismo de la facultad fiscal federal, este sistema de facultades rectoras en el ámbito de las finanzas públicas del país es fuertemente criticado porque no resuelve los problemas que enfrentan los gobiernos locales para sufragar sus correspondientes gastos públicos y, en su caso, no se logra fomentar o fortalecer el desarrollo de las entidades federativas y sus municipios; sin embargo, no se reconoce que a través de la rectoría de la Federación, respecto de las potestades impositivas, es como se ha logrado mantener un orden político y social a partir de la disciplina de los recursos económicos, que hasta la fecha han permitido mantener la unidad nacional sin que existan conflictos entre las propias entidades federativas y entre éstas y el Gobierno Federal.

A lo anterior se agrega que una de las razones por las que se asume que no existe un sistema competencial debidamente definido o expuesto de manera precisa en nuestra Constitución es por la falta de pronunciamientos expresos de todos y cada uno de los supuestos reservados a los funcionarios federales, de modo que el legislador constituyente no expone expresamente y, por ello, tampoco delimita por fuente, objeto, acto o hecho jurídico, las facultades reservadas a la Federación, lo que impide conocer las facultades impositivas conferidas a las entidades federales, por lo cual –ante tal disyuntiva– se pretende sostener la facultad concurrente en materia impositiva, desconociendo lamentablemente el sistema de exclusión de facultades definido en el artículo 124 de la Carta Magna.

En otras palabras, es obvia la pretensión de exigir un régimen competencial “exponencialmente delimitado” que, mediante la creación de normas constitucionales referidas a cada nivel de gobierno, precisen las hipótesis específicas, expresas e inequívocas que pueden ser adoptadas por cada uno de los niveles de gobierno respecto del ejercicio de su facultad impositiva, que permitan una incontrovertible exclusión de facultades e impidan la concurrencia de cargas fiscales.

Lo anterior, basado además en la consideración relativa a que en el texto constitucional se pronuncia la presencia de los tres sujetos activos de la relación fiscal, al tenor de la fracción IV, del artículo 31 de la Carta Magna, que está orientado a señalar como obligación de los mexicanos la de sufragar el gasto público de la Federación, los estados y los municipios, dependiendo del lugar donde resida el contribuyente, por lo que se afirma que el sujeto pasivo está obligado a aceptar la multigravación municipal, local y federal; pero es necesario observar que, en todo caso, se habla de la “obligación de los mexicanos de sufragar los gastos públicos”, pero no corresponde a cuestiones de facultades impositivas, mucho menos concurrentes; no obstante, el texto de dicha disposición es el que se adopta como fundamento de potestades fiscales, lo que es incorrecto cuando el motivo por el que se ha interpretado que la doble tributación o la concurrencia impositiva, en sí misma, no es inconstitucional, si se tiene en cuenta que el artículo 31, fracción IV constitucional se refiere a la obligación de los mexicanos, que no a las potestades impositivas.

También es cuestionable que se sostenga que la Constitución no prohíbe la concurrencia de facultades impositivas, cuando las facultades son excluyentes de manera expresa, de conformidad con el artículo 124 de la Carta Magna, a la par que el propio artículo 31, fracción IV de la Norma Suprema por excelencia establece como principios rectores de la obligación fiscal el de proporcionalidad y equidad de los impuestos o contribuciones, lo cual explica la innecesaria exposición de pronunciamientos constitucionales que impidan la concurrencia de facultades fiscales o impositivas.

Tales consideraciones encuentran un verdadero sentido en la correlación del artículo 31, fracción IV, y el diverso artículo 124 –ambos de la Carta Magna– cuando esta última disposición es del tenor siguiente:

Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Como se observa en el contenido de esta disposición, su texto exige literalidad constitucional, y así se aprecia por destacados juristas, como por parte de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y, particularmente en materia impositiva, se asume que las facultades que no estén “expresamente concedidas” por la propia Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados, de lo que se sigue que el artículo 73 de la Norma Fundamental sólo señala de manera expresa las hipótesis reservadas al órgano legislativo federal, en la fracción XXIX, mientras que en la fracción VII de esta misma disposición de la CPEUM no se enumeran “expresamente” cuáles son los supuestos sobre los que la Federación podría establecer contribuciones para sufragar su gasto público, y en este caso se asume que se trata de una facultad “tácita” que no impide la concurrencia impositiva del mismo nivel de Gobierno Federal.

Es necesario comentar que las hipótesis de causación o creación de tributos señaladas expresamente en favor de las entidades federativas, adoptando como base de la división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, se encuentran perfectamente expresadas en la fracción IV, del artículo 115 constitucional, lo cual impide a los funcionarios federales adoptarlas para establecer cargas impositivas federales, precisamente por encontrarse de manera expresa otorgadas a las entidades federativas.

De igual modo, deben tenerse presentes las restricciones de los estados señaladas en la Carta Magna que, en materia fiscal, prohíbe la imposición de gravámenes locales respecto del tránsito de personas o cosas, mercancías nacionales o extranjeras, o bien, la circulación o consumo, producción, acopio o venta del tabaco, salvo las cuotas autorizadas por el Congreso de la Unión; y tampoco se permite establecer derechos de tonelaje ni de puertos; además, está prohibido

establecer contribuciones o derechos en lo concerniente a importaciones o exportaciones, como lo establecen los artículos 117 y 118 de la Constitución.

Personalmente, considero que nuestra Constitución sí establece un sistema de exclusión de facultades en el que se encuentran inmersas las potestades o facultades impositivas, precisamente al tenor del artículo 124 constitucional, cuyas razones se plantean de la siguiente forma:

1. Si bien comparto parcialmente la idea, en el sentido de que la Constitución general de la República debería precisar los conceptos que podrían ser gravados por la Federación para determinar –por exclusión– las facultades no concurrentes, también debería especificar en forma exponencial y expresa las hipótesis que podrían ser gravadas por los gobiernos locales y/o municipales; además advierto que podría ocurrir que los conceptos que actualmente ya grava la Federación serían los mismos que se mencionarían de modo expreso en la Carta Magna, al igual que los conceptos que actualmente ya gravan las entidades federativas serían los supuestos adoptados en las hipótesis constitucionales señalados en la norma constitucional, excluyendo –desde luego– los casos en que las entidades federativas, mediante ficciones jurídicas o simulaciones impositivas, coincidan con hipótesis de causación ya gravadas en leyes fiscales federales.

Advierto, así, que en el caso de que el Congreso de la Unión, actuando como órgano legislativo constituyente, decidiera incorporar las precisiones a los señalamientos expesos de facultades tributarias, para quedar insertos en la Constitución, enumerando y delimitando las hipótesis que pueden gravar por un lado la Federación y, por exclusión, las entidades federativas, se llegaría a lo actualmente ya regulado en ambos niveles de gobierno; pero además de alcanzar a enumerar expresa o exponencialmente cada hipótesis asignada a uno u otro nivel de gobierno, esto daría lugar a un hecho inevitable en el sentido de que tanto el Gobierno Federal como las entidades federativas, posteriormente a los pronunciamientos constitucionales, no podrían adoptar nuevas hipótesis de causación que no fueran las señaladas de manera expresa por la norma constitucional, de modo que la creación de un nuevo tributo, ya federal o local, obligaría a proponer modificaciones a los respectivos supuestos constitucionales ante su delimitación específica de facultades impositivas, lo cual fomentaría una dependencia de las soberanías de las entidades federativas a las decisiones que pudiera adoptar el H. Congreso de la Unión, actuando como Congreso Constituyente, y que nos llevaría de nuevo a un escenario en el que difícilmente se habría alcanzado la solución deseada por la doctrina.

2. Independientemente de lo anterior, considero que desde los orígenes de la actual y vigente CPEUM existen suficientes elementos para considerar que el centralismo de los recursos fiscales fue creado en aras de fomentar una mejor redistribución de la riqueza, sobre todo en beneficio de una gran mayoría de entidades federativas que no tienen, desde entonces y hasta nuestros días, recursos suficientes para sufragar sus gastos públicos, en grado de autosuficiencia, de modo que dependen necesariamente de las participaciones de recursos fiscales federales, por lo que considero que esta causa es la que más justifica el centralismo para el control y la rectoría de los recursos de la nación y su procurada redistribución de la riqueza, en beneficio de todas las entidades federativas, mediante mecanismos que históricamente han demostrado ser eficientes para mantener la rectoría del Estado, la unidad nacional y la paz política y social de las entidades federativas, entre ellas y frente al Gobierno Federal.

Al efecto, veamos el texto de los artículos 25 y 26 de la Carta Fundamental de nuestro país, que en la parte que interesa, establecen dichos propósitos en la transcripción siguiente:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos y empresas productivas del Estado que en su caso se establezcan. Tratándose de la planeación y el control del sistema eléctrico nacional, y del servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, así como de la exploración y extracción de petróleo y demás hidrocarburos, la Nación llevará a cabo dichas actividades en términos de lo dispuesto por los párrafos sexto y séptimo del artículo 27 de esta Constitución. En las actividades citadas la ley

establecerá las normas relativas a la administración, organización, funcionamiento, procedimientos de contratación y demás actos jurídicos que celebren las empresas productivas del Estado, así como el régimen de remuneraciones de su personal, para garantizar su eficacia, eficiencia, honestidad, productividad, transparencia y rendición de cuentas, con base en las mejores prácticas, y determinará las demás actividades que podrán realizar.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.

A fin de contribuir al cumplimiento de los objetivos señalados en los párrafos primero, sexto y noveno de este artículo, las autoridades de todos los órdenes de gobierno, en el ámbito de su competencia, deberán implementar políticas públicas de mejora regulatoria para la simplificación de regulaciones, trámites, servicios y demás objetivos que establezca la ley general en la materia.

Artículo 26.

A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa. Mediante los mecanismos de participación que establezca la ley, recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Asimismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución. El plan nacional de desarrollo considerará la continuidad y adaptaciones necesarias de la política nacional para el desarrollo industrial, con vertientes sectoriales y regionales.

En el sistema de planeación democrática y deliberativa, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la ley.

B. El Estado contará con un Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica cuyos datos serán considerados oficiales. Para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, los datos contenidos en el Sistema serán de uso obligatorio en los términos que establezca la ley.

La responsabilidad de normar y coordinar dicho Sistema estará a cargo de un organismo con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, con las facultades necesarias para regular la captación, procesamiento y publicación de la información que se genere y proveer a su observancia.

El organismo tendrá una Junta de Gobierno integrada por cinco miembros, uno de los cuales fungirá como Presidente de ésta y del propio organismo; serán designados por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o en sus recesos por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

La ley establecerá las bases de organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, de acuerdo con los principios de accesibilidad a la información, transparencia, objetividad e independencia; los requisitos que deberán cumplir los miembros de la Junta de Gobierno, la duración y escalonamiento de su encargo.

Los miembros de la Junta de Gobierno sólo podrán ser removidos por causa grave y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de los no remunerados en instituciones docentes, científicas, culturales o de beneficencia; y estarán sujetos a lo dispuesto por el Título Cuarto de

esta Constitución.

El organismo calculará en los términos que señale la ley, el valor de la Unidad de Medida y Actualización que será utilizada como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y del Distrito Federal, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores.

Las obligaciones y supuestos denominados en Unidades de Medida y Actualización se considerarán de monto determinado y se solventarán entregando su equivalente en moneda nacional. Al efecto, deberá multiplicarse el monto de la obligación o supuesto, expresado en las citadas unidades, por el valor de dicha unidad a la fecha correspondiente.

C. El Estado contará con un Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, que será un órgano autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propios, a cargo de la medición de la pobreza y de la evaluación de los programas, objetivos, metas y acciones de la política de desarrollo social, así como de emitir recomendaciones en los términos que disponga la ley, la cual establecerá las formas de coordinación del órgano con las autoridades federales, locales y municipales para el ejercicio de sus funciones.

El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social estará integrado por un Presidente y seis Consejeros que deberán ser ciudadanos mexicanos de reconocido prestigio en los sectores privado y social, así como en los ámbitos académico y profesional; tener experiencia mínima de diez años en materia de desarrollo social, y no pertenecer a algún partido político o haber sido candidato a ocupar un cargo público de elección popular. Serán nombrados, bajo el procedimiento que determine la ley, por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara de Diputados. El nombramiento podrá ser objetado por el Presidente de la República en un plazo de diez días hábiles y, si no lo hiciere, ocupará el cargo de consejero la persona nombrada por la Cámara de Diputados. Cada cuatro años serán sustituidos los dos consejeros de mayor antigüedad en el cargo, salvo que fuesen propuestos y ratificados para un segundo período.

El Presidente del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social será elegido en los mismos términos del párrafo anterior. Durará en su encargo cinco años, podrá ser reelecto por una sola vez y sólo podrá ser removido de sus funciones en los términos del Título Cuarto de esta Constitución.

El Presidente del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social presentará anualmente a los Poderes de la Unión un informe de actividades. Comparecerá ante las Cámaras del Congreso en los términos que disponga la ley.

Si partimos del contenido de estas disposiciones, fácilmente nos podremos convencer de que existe una visión legislativa del Congreso Constituyente que procura la unidad nacional y su armonía estructural a través del centralismo de los recursos financieros del Estado, conferido a la Federación.

Opino, entonces, que tiene una razón trascendental considerada por el legislador constituyente, que es la de evitar la anarquía de las facultades rectoras del país, en especial cuando dispone que la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales cuya seguridad pretende nuestra Constitución.

Lo anterior se reitera de modo inequívoco cuando se agrega que: *El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.*

Ahora bien, ¿de qué manera podría el Ejecutivo federal procurar el desarrollo armónico del país si no ejerciera el control de los recursos financieros más importantes de la nación, para su posterior redistribución, sobre todo ante la gran diversidad de circunstancias económicas que generan diferencias sustanciales entre las entidades federativas, cuando es obvio que son contadas las entidades que podrían ser autosuficientes y la mayoría de los estados federados son los más pobres y necesitados? Baste reconocer que en nuestro país se menciona oficialmente que el número de personas ubicadas en pobreza extrema asciende a más de 40 millones de mexicanos, y en pobreza –que no extrema– se encuentran más de 26 millones, de modo que más del 60% la población (localizada en las diferentes regiones de nuestro país) se encuentra en circunstancias lamentables de falta de desarrollo y oportunidad económica, siendo evidente que la mayoría de las personas que conforman dichas estadísticas están domiciliadas en estados de la República perfectamente identificados como regiones pobres, y es por ellos por quienes se creó en la Carta Magna el sistema rector de centralización y redistribución de la riqueza nacional.

También es de gran interés lo que Adolfo Arrijoa Vizcaíno comenta en su obra *Derecho Fiscal*, donde –con toda razón– señala:

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales, que

por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen.

...

Es decir, al suscribir el pacto federal, un conjunto de regiones antes dispersas e independientes entre sí, aceptan someterse a una sola potestad soberana para constituir un Estado unificado que vele por los intereses comunes de todos y cada uno de sus componentes. Así, el artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental”.

...

De ahí que indistintamente se hable de “Poderes de la Unión”, en contraposición a los poderes o autoridades de las Entidades Federativas.

...

Desde luego, la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político-administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señale las atribuciones y los límites tanto del poder federal como de las Entidades Federativas. Por esa razón, el artículo 41 constitucional estatuye que: El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

...

En esas condiciones, la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la república, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el Territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley fundamental.

...

Entidades Federativas. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

Con estas precisiones de don Adolfo Arriola es que reitero la razón constitucional de conferir la preponderancia de la facultad impositiva en favor de la Federación, ya en sentido general para la rectoría del Estado como en lo particular para la organización, concentración y redistribución de la riqueza del país, en aras de procurar un desarrollo integral de la nación, así como el mantenimiento de su integración o unidad.

Lo anterior no riñe con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en donde se lee:

Artículo 31.

...

Son obligaciones de los mexicanos.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como se aprecia, este dispositivo constitucional impone la obligación de contribuir al gasto público de los tres niveles de gobierno del país, lo que indica que el sujeto pasivo responderá de las obligaciones fiscales cuando se coloque en las hipótesis de causación de ámbito federal o local, pero ello no quiere decir que los sujetos activos de imposición fiscal pueden coincidir con las mismas hipótesis de causación, ya que esta disposición sólo comprende la obligación de los mexicanos, pero nunca las facultades de las autoridades, cuando estas últimas están debidamente reguladas mediante un sistema de exclusión de facultades, en el artículo 124 constitucional, de modo que no existe la remota posibilidad de que se tolere la concurrencia impositiva del Gobierno Federal y de los estados de la República sobre las mismas hipótesis de causación.

Es importante mencionar la postura expuesta por el distinguido profesor don Sergio Francisco de la Garza acerca de la interpretación que esboza respecto del alcance del artículo 124 constitucional, en donde asume que considera una doctrina no discutida el que la Constitución establezca un sistema de *concurrencia entre la federación y los estados en materia de tributación*, con excepción de las materias reservadas a la Federación (artículo 73) y las prohibidas a los estados (artículos 117 y 118) y las conferidas a los municipios como células de las entidades federativas (artículo 115, fracción IV), porque el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna impone a los mexicanos la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público de la Federación, los estados, municipios o de la Ciudad de México, atendiendo el lugar

donde resida el sujeto pasivo de obligaciones fiscales.

Sobre el particular, advierto que la consideración del profesor De la Garza puede ser cuestionada de la siguiente manera:

1. Él se refiere a la obligación concurrente del sujeto pasivo de obligaciones fiscales, dependiendo del lugar de residencia de los contribuyentes, en donde pueden, efectivamente, coexistir obligaciones tributarias que deben sufragar los administrados para el sostenimiento de los respectivos gastos públicos, siempre que los individuos se coloquen en las hipótesis de causación por las que deban pagar contribuciones en favor de la Tesorería de la Federación, así como cuando sean en favor de tesorerías y oficinas recaudadoras o de finanzas locales (estatales y/o municipales), puesto que así se deduce del texto plasmado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, claro está, incluyendo los principios de proporcionalidad y de equidad, así como el sistema de exclusión de facultades existente en el artículo 124 del mismo supremo ordenamiento de la nación.

2. En efecto, la pluralidad de obligaciones fiscales de los sujetos pasivos de la relación tributaria no encuentra vínculo alguno con el principio de exclusión de facultades, ahora respecto de la potestad impositiva a que se refiere el artículo 124 constitucional, ya que la obligación tributaria –por cuanto a sufragar el gasto público– es a cargo de los contribuyentes, y el ejercicio de la facultad o potestad impositiva es la que puede ejercer un órgano legislativo en favor de la Federación o de las entidades y/o sus respectivos municipios, se trata entonces de dos condiciones jurídicas autónomas entre sí –desde el punto de vista constitucional–, una a cargo de los administrados y otra del sujeto activo y su potestad para la creación de obligaciones fiscales, que no depende de la obligación constitucional de los primeros sino de las bases constitucionales que limitan la facultad impositiva, por efectos de los principios de equidad y de proporcionalidad (como de las materias delegadas de manera específica por la Constitución) respecto de las que sólo se determinan por exclusión de las que hubiere hecho propias la Federación, en el caso particular conforme a la fracción VII del artículo 73 constitucional.

Por estas razones es necesario distinguir la pluralidad de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes en contraposición del ejercicio de facultades impositivas, lo que considero que no existe en nuestro sistema constitucional, sobre todo por el principio de exclusión de facultades establecido en el artículo 124 constitucional.

De esta manera, considerar que en materia tributaria coexisten las facultades impositivas nos llevaría a la figura de imposición mixta, en donde la Federación y los gobiernos locales estarían facultados a imponer hipótesis de causación que serían coincidentes con los mismos hechos y/o actos jurídicos susceptibles de imposición fiscal, es decir, hablaríamos de doble o múltiple tributación sobre los mismos supuestos susceptibles de imposición tributaria, pero entonces existiría un riesgo de anarquía fiscal, en cuyo caso sería necesario contar con fundamentos constitucionales que confirmaran el ejercicio concurrente –y no excluyente– en materia de facultades impositivas o de cualquier otro tipo, pero, como sabemos, no existe en nuestro sistema constitucional ni en leyes reglamentarias o secundarias regulación al respecto que justifique la concurrencia de facultades impositivas, lo que existe es la “coordinación” de facultades concurrentes conforme al artículo 73, fracciones XXI, último párrafo, XXIII, XXIX incisos G, I, J, K, L y XXX de la Carta Magna, que incluso no serían contrarias a la supremacía de la Carta Fundamental, al tenor de sus artículos 124 y 133.

Por tanto, es fácil apreciar y comprender por qué el legislador constituyente proveyó el control de las potestades impositivas en favor de la Federación para su posterior redistribución de la riqueza, lo cual se advierte del contenido del artículo 73, fracciones VII y XXIX, y último párrafo de la Constitución general de la República, cuyos textos son:

Artículo 73.

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...

XXIX.

1. Sobre el comercio exterior;

2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación

- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Del análisis de las fracciones transcritas se advierte que, por un lado (fracción VII), se concede a la Federación una facultad exclusiva para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos naturalmente, que lleva implícita la participación de los recursos tributarios federales en favor de las entidades federativas, y, por otro (fracción XXIX) se enumeran los conceptos que –por su importancia y trascendencia– debieron ser enumerados de manera expresa, en la inteligencia de quedar sujetos al otorgamiento de participaciones en favor de las entidades federativas.

Por consiguiente, es válido precisar que la fracción VII del artículo 73 constitucional tiene las siguientes características:

1. Sólo se concede esta facultad “impositiva” en favor de la Federación, ya que no se encuentra hipótesis similar –en lo establecido por el artículo 115 de la propia Carta Magna– relativa a las potestades tributarias o impositivas de los gobiernos locales y municipales, ni existe facultad similar en favor de las entidades federales en algún otro precepto de la Constitución.

2. Lo anterior reitera que la Federación está dotada expresamente de una facultad exclusiva con el objetivo de establecer libremente contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal, que la doctrina califica de facultad tácita porque no se exponen de manera expresa las respectivas hipótesis de causación, aun cuando sí se sobreentienden las facultades otorgadas y el alcance que ello conlleva en favor de la Federación, que se correlaciona de inmediato con los propósitos que persigue la propia Carta Fundamental en sus artículos 25 y 26.

3. La ausencia del señalamiento de hipótesis de causación sobre las cuales se puede ejercer esta facultad impositiva, prevista en la fracción VII del artículo 73 que nos ocupa, lejos de limitar la facultad exclusiva obsequiada al Congreso de la Unión, la favorece precisamente para establecer contribuciones federales con el fin de cubrir el enorme presupuesto que debe sufragar el Gobierno Federal; empero, esta potestad impositiva sí se limita por las facultades expresamente conferidas en favor de los gobiernos locales, al tenor de lo dispuesto por el artículo 115, fracción IV, así como de los principios rectores de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31, ambas disposiciones de la Carta Magna.

En consecuencia, es posible sostener que la fracción VII del artículo 73 constitucional enuncia una facultad impositiva única y exclusiva de la Federación, de modo que a partir de que ésta adopta una hipótesis de causación sobre la que determina una carga o contribución federal, en consecuencia se debe entender que las entidades federativas no pueden coincidir con la misma hipótesis de causación, aun cuando se pretenda hacer creer que el objeto del tributo local persigue otros fines o que los importes de las tasas y/o tarifas son distintos, puesto que el carácter de doble imposición depende sólo de los hechos o actos jurídicos en los que recae una carga fiscal, es decir, de las hipótesis que se gravan por la legislación fiscal federal, y no se requiere analizar si las tasas o tarifas varían, o bien, si el objeto de imposición es distinto, puesto que de poder identificarse que la misma fuente impositiva es afectada por dos o más tributos, necesariamente existe doble o múltiple imposición fiscal, provocando de esta manera que los gobiernos locales queden impedidos de coincidir con las facultades ejercidas por la Federación, ya que deben observar el principio de exclusión de facultades regulado por el artículo 124 constitucional, so pena de incurrir en invasión de esferas competenciales.

Por ende, es imposible cuestionar la eficacia del sistema constitucional de exclusión de facultades al que se refiere el artículo 124 constitucional, cuya lectura directa y *a contrario sensu* confirma que las facultades obsequiadas a la Federación no son adoptables por las entidades federales, y respecto de las facultades por las que no exista disposición expresa en favor de los funcionarios federales, se entienden obsequiadas a los gobiernos locales, pero nunca puede pretenderse que existan presupuestos o hipótesis legislativas que irroguen excepción a dicho principio constitucional, en los que por supuestas lagunas, o bien, por la ausencia de enunciados expresos, exista concurrencia de facultades en sentido amplio o mixto, hecha excepción de los propios casos referidos por la Constitución, que permite la “coordinación” de facultades concurrentes, lo que no aplica particularmente a las facultades impositivas, puesto que sería tanto como incorporar excepciones o desconocer el sentido pretendido expresamente por el artículo 124 constitucional, que dispone:

Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Sobre el particular, es cierto que el contenido de esta disposición exige literalidad, como lo ha considerado la SCJN y, particularmente, en materia impositiva, se asume que las facultades que no estén “expresamente concedidas” por la

propia Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados, de lo que se sigue que el artículo 73 de la propia Norma Fundamental sólo señala de manera expresa las hipótesis reservadas al órgano legislativo federal en su fracción XXIX y que –en el caso de la fracción VII de esta disposición de la CPEUM– no se enumeran “expresamente” cuáles son los supuestos sobre los que la Federación podría establecer contribuciones para sufragar su gasto público, y por ello, ante su abstracción, se ha dicho que se trata de una facultad “tácita” que incluso admite la concurrencia impositiva.

Pero esta consideración pierde de vista que existe una facultad expresa, en cuanto a la potestad obsequiada para sufragar el gasto público de la federación, y aun cuando sea genérica respecto de las fuentes de imposición, no lo es respecto de una atribución que sólo se obsequia por el legislador constituyente en favor de la Federación, y nunca se repite hipótesis similar en favor de las entidades federativas; luego, no es posible –constitucionalmente– afirmar que existe concurrencia impositiva mixta de los niveles de Gobierno Federal y local.

Por ende, la sola existencia de esa facultad exclusiva de la Federación impide la concurrencia impositiva en el momento mismo en que el Congreso de la Unión adopta una hipótesis de causación fiscal, que inmediata e irrefutablemente queda excluida de la facultad impositiva de los gobiernos locales y sus órganos legislativos so pena de violar el artículo 124 constitucional, incluso en grado de invasión de esferas.

Por eso considero que la fracción VII del artículo 73 constitucional sí constituye una facultad expresamente señalada por la propia Norma Fundamental, si bien abierta o tácita, igualmente no está repetida en favor de las entidades federativas.

De lo anterior se sigue que, con fundamento en la fracción VII del artículo 73 en cita, es como se crean, por ejemplo, las leyes del impuesto sobre la renta o del impuesto al valor agregado, entre otras, por lo que si los gobiernos locales – junto con sus órganos legislativos– gravaran los ingresos, o bien, los conceptos adoptados por la Federación en las leyes fiscales citadas, ¿nuestro Máximo Tribunal avalaría la constitucionalidad de las disposiciones fiscales locales, so pretexto de que no está prohibida expresamente en la Carta Magna, pero desconociendo el sistema de exclusión de facultades que prevé el artículo 124 constitucional?; o ¿se podría cuestionar que lo que no está prohibido está permitido para el ejercicio de facultades impositivas, o debe seguirse el orden de las facultades expresamente delegadas para su ejercicio?

Definitivamente considero que no, toda vez que se reconoce el sistema de exclusión de facultades que se critica frontalmente por el hecho de que la Constitución propicia el centralismo de los recursos tributarios federales, pasando por alto que la concentración de recursos se controla para su posterior redistribución y, por ello, basta y sobra entender que el sistema de exclusión de facultades no da cabida a la concurrencia de facultades, cualquiera que sea la potestad que se cuestione y, mucho menos, en el caso de las facultades impositivas y los principios rectores de proporcionalidad y equidad de los impuestos nos lleva a la imposibilidad constitucional de abrumar con dos o más cargas fiscales sobre la misma hipótesis de causación, lo que implicaría anarquía fiscal, anulando las garantías de legalidad y seguridad jurídica en relación con la tutela de la justicia tributaria en perjuicio de los contribuyentes.

3. ANTECEDENTES DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

En relación con los antecedentes del SNCF, en un interesante artículo del doctor Jorge Armando Mora Beltrán, intitulado “La Ley de Coordinación Fiscal y el reparto de los ingresos fiscales entre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios”, publicado en la revista de consulta fiscal *Puntos Finos*, número 151, páginas 25 a la 29, el doctor Mora Beltrán señala, en la parte que nos interesa, lo siguiente:

La coordinación fiscal en México encuentra sus antecedentes en el siglo XIX en un sistema a la inversa a partir del llamado “contingente”, previsto en la Ley de Clasificación de rentas de 1824, equivalente al 30% de la recaudación de cada estado, la cual se redujo después al 20%, y que debía entregarse a la federación para financiar su funcionamiento. Sin embargo, los estados nunca cumplieron cabalmente con sus obligaciones, por lo que en las primeras décadas de su existencia, por lo regular, el Estado Mexicano se encontraba en ruina.

Esta circunstancia influyó significativamente en los resultados negativos de las múltiples guerras intestinas y extranjeras que tuvo que enfrentar nuestro país en esa época, tales como la guerra de Texas o la invasión norteamericana.

Una vez promulgada la Constitución de 1857 y restaurada la república, el Gobierno Federal emprendió un gradual pero inexorable proceso de fortalecimiento de sus ingresos mediante la derogación del “contingente”, la introducción de la “contribución federal” (1861), que era una suerte de sobretasa federal del 25% respecto de los impuestos federales, estatales y municipales, y la paulatina institución de un sistema de tributos compartidos entre los diferentes órdenes de gobierno, a cambio de una participación en sus rendimientos.

La Constitución de 1917, al igual que la de 1824 y la de 1857, no distribuyó la potestad tributaria entre el Congreso de la Unión y las legislaturas locales, reconociendo un amplio sistema concurrente, con una doble y hasta triple tributación. No obstante, continuó la política gradual de fortalecimiento de los ingresos federales mediante un proceso que implicaba ir separando de la Ley del Timbre algunas hipótesis del gravamen, estableciendo leyes especiales con participaciones a los estados y municipios involucrados en el proceso económico (1920) o bien, mediante su simple establecimiento en la Ley de Ingresos de la Federación.

En este tenor, el Constituyente permanente en ocasiones, y el Legislador Federal en otras, construyeron paulatinamente un auténtico, pero desestructurado sistema de coordinación fiscal, disminuyendo poco a poco el peso de la “contribución federal” en las finanzas federales, hasta su derogación en 1947.

Paralelamente, vendrían las convenciones nacionales fiscales en 1925, 1932 y 1947, y un fuerte impulso a la coordinación a partir de la reforma de las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional (1934, 1942 y 1949), al establecer que las entidades federativas participarían en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determinara.

En este contexto, en 1947, como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención nacional Fiscal, se abroga la “contribución federal” y se promulgó la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, previéndose una participación a favor de los estados, el Distrito y los territorios federales que suprimieran sus impuestos generales sobre comercio y la industria. En apoyo al sistema, en 1953 se expidieron la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados y la Ley que otorga Compensaciones Adicionales a los Estados que celebren Convenio de Coordinación en materia de Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Pese a ello, únicamente los estados con menor relevancia económica se adhirieron al sistema, por lo que en los años de 1972 y 1973 se emprendieron diversas reformas a las leyes de los impuestos sobre la renta y sobre Ingresos Mercantiles, abandonando el sistema de cuotas por el de participaciones, a fin de sumar a todas las entidades al mecanismo de coordinación, en preparación del sistema actualmente en vigor.

Con estos antecedentes, el Sistema nacional de Coordinación Fiscal en vigor se estableció en 1980 con las leyes del Impuesto al Valor Agregado –que abrogó a la Ley de Ingresos Mercantiles, entre 19 impuestos– y del Impuesto Especial sobre Producciones y Servicios; así como una nueva Ley del Impuesto sobre la renta, con las cuales se dio paso a un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración de convenios de adhesión y colaboración entre la federación y las entidades federativas.

La Ley de Coordinación Fiscal ha sido modificada en numerosas ocasiones; en los últimos años no lo ha sido, sin embargo, pueden observarse cuatro etapas fundamentales en su existencia:

I. Una primera, de 1978 a 1989, cuando se verifica un proceso de afinamiento y consolidación de la ley, donde se privilegia el resarcimiento a las entidades respecto de los ingresos fiscales que dejaron de percibir al adherirse al sistema;

II. Una segunda, de 1990 a 1996, cuando se presentan algunos cambios en la estructura y fórmulas del Fondo general de Participaciones con fines de lograr una distribución equitativa de los ingresos nacionales;

III. Una tercera, de 1997 en adelante, con la introducción de los fondos de aportaciones federales a manera de transferencias fiscales condicionadas; y

IV. Una cuarta etapa, a partir del año 2008, donde se introducen elementos que procuran premiar el esfuerzo recaudatorio y en el fortalecimiento de las economías estatales y municipales, tanto en las participaciones como en las aportaciones.

Reformas todas ellas que han procurado fortalecer al Sistema nacional de Coordinación Fiscal, aunque en ocasiones ello haya sido en detrimento del sistema federal mexicano.

Asimismo, en el año 2004 se celebró la Primera Convención Nacional Hacendaria, donde hubo propuestas federalistas muy interesantes; sin embargo, sus resultados fueron magros, al parecer porque las “buenas intenciones” del Ejecutivo Federal se agotaron cuando el Congreso rechazó una agresiva propuesta de reforma fiscal para 2004, cuyo eje fundamental giraba en torno de la eliminación de la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado, además de que se había acordado que las conclusiones de la convención serían adoptadas por consenso, de tal suerte que las reformas se dirigieron al fortalecimiento de los ingresos coordinados y sólo marginalmente al fortalecimiento del poder fiscal de las entidades federativas y municipios.

Recientemente, en el verano de 2007 se discutió un amplio paquete de reformas fiscales para 2008, propuesto por el Ejecutivo Federal, mismo que con el consenso de todas las fuerzas políticas insertas en el Congreso de la Unión, aprobaron la creación de nuevos tributos y reformas a la Ley de Coordinación Fiscal tendientes a fortalecer los ingresos tributarios de los tres órdenes de gobierno, con lo cual se ha inaugurado la cuarta etapa a la que nos hemos referido líneas atrás.

Actualmente, la Ley de Coordinación Fiscal prevé la existencia de dos mecanismos por medio de los cuales la federación transfiere parte de la recaudación hacia entidades federativas y municipios, mediante un sistema de participaciones federales y a través de los denominados fondos de aportaciones federales.

Mediante los fondos de participaciones, la federación devuelve a las entidades y municipios su parte correspondiente respecto de la recaudación de los ingresos coordinados:

I. El Fondo general de Participaciones, equivalente al 20% de la recaudación Federal Participable (rFP), o ingresos coordinados;

II. Los Fondos Municipales: Fronteras y Puertos por los que se realicen labores de importación y exportación de bienes (0.136% de la rFP); para las fronteras o litorales por los que se realice la

exportación (3.17% del Derecho Adicional sobre la Extracción del Petróleo, excluyendo el derecho extraordinario sobre el mismo); y el Fondo de Fomento Municipal (FFM); equivalente al 1% de la rFP;

III. El Fondo de Fiscalización, que corresponde al 1.25% de la rFP;

IV. Las Cuotas Adicionales del Impuesto sobre la Venta al Público en general de gasolina y Diesel: gasolina Magna 36 centavos por litro; gasolina Premium UBA 43.92 centavos por litro; y Diesel 29.88 centavos por litro, cuyos ingresos se distribuyen a razón de 9/11 para las entidades federativas en función del consumo de los carburantes señalados y 2/11 para el Fondo de Compensación para las diez entidades más pobres; y

V. El Fondo de Extracción de Hidrocarburos se integra con el 0.46% del importe obtenido por el Derecho Ordinario sobre Hidrocarburos, y se distribuye entre las entidades petroleras.

Los fondos se distribuyen conforme a diferentes fórmulas que sería muy extenso explicar aquí, los cuales, por supuesto responden a su distinto origen y objeto.

Mediante los fondos de aportaciones, la federación realiza transferencias fiscales hacia las entidades y municipios atadas a la obligación de destinarlas a ciertos gastos:

I. El Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y normal (FAEB), por un monto equivalente a los gastos del servicio transferido en 1992;

II. El Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud (FASS), también por un monto equiparable a los gastos del servicio transferido en 1997;

III. El Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social (FAIS), por el 2.5% de la rFP;

IV. El Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento Municipal (FORAMUn), por el 2.56% de la rFP;

V. El Fondo de Aportaciones Múltiples (FAM), por el 0.814% de la rFP;

VI. El Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos (FAETA), con un monto equivalente a los gastos del servicio transferido en 1998;

VII. El Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública (FASP), cuyo monto se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación; y

VIII. El Fondo de Apoyos para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas (FAFEF), por el 1.40% de la rFP.

También en este caso, los mecanismos y fórmulas de distribución son muy diversos. En la reforma para 2008 se introdujeron adecuaciones para asegurar a las entidades federativas y municipios mantener los montos nominales de los ingresos recibidos por concepto de participaciones y aportaciones durante 2007, a manera de piso, a fin de que los futuros incrementos se distribuyan mediante fórmulas que ponderan el esfuerzo económico desplegado por las entidades y municipios, a manera de incentivos.

Por su parte, también nos ilustra sobre este tema el doctor Adolfo Arriola Vizcaíno en su obra *Derecho Fiscal*, quien sobre los antecedentes de este tema comenta lo siguiente:

Ante la incertidumbre que se vivía en los años de 1925 y 1932, pasado el furor de las luchas revolucionarias, fueron convocadas la Primera y Segunda Convención nacional Fiscal, en las que bajo la sabia dirección del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, don Alberto J. Pani, se elaboraron diversos proyectos tendientes a establecer un sistema de competencia constitucional entre la federación y las entidades federativas. Posteriormente, en el año de 1936, el Presidente Lázaro Cárdenas envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas a los Artículos 73, fracción X, y 131 de la Constitución general de la república, en el que con gran precisión se deslindaban los campos de acción tributaria de estos dos sujetos activos.

Al respecto vale la pena destacar algunos párrafos de la Exposición de Motivos de esta finalmente malograda iniciativa, en los que el gran gobernante mexicano expresa con meridiana claridad el caos en que se debatía nuestra organización fiscal por la falta de elementos para poder aplicar correctamente la regla contenida en el mencionado artículo 124 y reconoce oficialmente, por vez primera en nuestra historia, el grave error que significó el haber adoptado el mismo sistema existente en la Constitución de los Estados Unidos de América.

En nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente, lo que en sí mismo es un mal, sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las Leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios y se expiden con diversos propósitos; y, lo que es más grave aún, de Estado a Estado, la legislación hacendaria varía, provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República...

Tengo la creencia firme de que llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición, adoptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia y el problema que se ofrecía al crearse la Federación era el de hacer nacer viable una unión que se creía débil; en nuestro País, al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales del territorio patrio, que adquirirán soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los Estados es necesario entregarles ingresos propios: participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales.

No obstante, inexplicablemente el Congreso de la Unión rechazó esta atinada iniciativa presidencial y las sanas intenciones del general Cárdenas fueron relegadas al olvido, prevaleciendo hasta 1943 el clima de incertidumbre e incongruencia jurídicas que con tanta precisión se describe en los párrafos que se acaban de transcribir.

En relación al Artículo 73, fracción XXIX, en 1940, de nueva cuenta el presidente Cárdenas envió al Congreso un proyecto de reformas y adiciones a diversos preceptos de la Constitución Política que nos rige, en el que se incluyó una modificación sustancial a la fracción XXIX del Artículo 73, que señala las materias sobre las que pueden decretarse tributos de carácter federal.

Dicho proyecto, después de ser discutido y aprobado por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados, entró en vigor el 1 de enero de 1943, conforme al siguiente texto que se encuentra vigente hasta la fecha:

73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1.** Sobre el comercio exterior;
- 2.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5.** Especiales sobre:
 - a)** Energía eléctrica;
 - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d)** Cerillos y fósforos;
 - e)** Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f)** Explotación forestal; y
 - g)** Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Aparentemente en esos términos, el problema quedaba resuelto, pues bastaba con aplicar la regla de las facultades implícitas previstas en el artículo 124 para concluir que la imposición de gravámenes sobre cualquier fuente de ingresos distinta de las enumeradas en la disposición constitucional que se acaba de transcribir, se entiende reservada a la potestad tributaria de las Entidades Federativas y, en su caso, a la de los Municipios. Sin embargo, tal conclusión cae por su propio peso, en virtud de que entre otras graves omisiones, los autores de las invocadas reformas y adiciones a la fracción XXIX del Artículo 73, olvidaron incluir los hechos generadores de los dos créditos fiscales más importantes para el Erario Federal: el impuesto sobre la renta y el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Eso sin mencionar a un buen número de impuestos especiales y derechos, así como al impuesto al valor agregado recientemente introducido en sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Consecuentemente, desde un principio, esta segunda regla estuvo muy lejos de constituir la fórmula ideal para estructurar en definitiva un sistema competencial entre el Fisco Federal y los de las Entidades, ya que jamás reflejó lo que sucedía en la realidad ni tomó en cuenta áreas competenciales tradicionalmente reservadas a la Federación. De ahí que haya tenido que recurrirse a una interpretación bastante general de la fracción VII del propio artículo 73, para contar con un criterio que si no resulta muy sólido, por lo menos sí corresponde a la realidad.

a) Artículo 73, fracción VII. Sobre este particular, Margáin Manautou nos plantea la siguiente tesis interpretativa:

En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo Artículo 73 constitucional; o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

En otras palabras, este razonamiento se estructura en la siguiente forma: la aludida fracción VII dispone que: 'El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto'; lo cual indica que su potestad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación. De tal manera que si las fuentes gravables señaladas en la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no es óbice para que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto de integrar en su totalidad el presupuesto nacional.

Con base en este criterio, el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y un cierto número de impuestos especiales sobre diversas actividades productivas que no fueron sustituidos por el impuesto al valor agregado, poseen carta de constitucionalidad a pesar de gravar fuentes de riqueza no contempladas en la multitudada fracción XXIX.

Con los elementos tomados de la autoría de los doctores Jorge Armando Mora Beltrán y Adolfo Arrijo Vizcaino podríamos considerar, desde un punto de vista práctico, los grandes problemas que precedieron a la creación de nuestra Constitución general de la República, que superó por mucho la versión anterior (del año de 1857) por sus recopilaciones provenientes de otras naciones como respecto de las necesidades y vivencias propias y exclusivas de nuestra nación, incluyendo un avanzado modelo de garantías sociales que en 1917 resultaba demasiado avanzado para su época, pero nunca incorrecto; antes fue modelo para diversas constituciones de otros países. En ese sentido, la creación del municipio propició el reconocimiento constitucional de todas las comunidades de los estados federados que –en tiempos anteriores– se quejaban de su distanciamiento territorial y del abandono del Gobierno Federal.

Pero el problema de las finanzas del Estado no encontró solución fácil ni pronta después del movimiento de la Revolución Mexicana, pues basta imaginarnos el daño propalado por esta lucha social, así como el desgaste económico y patrimonial de la nación, a la par del desprestigio o la desconfianza provocada ante la comunidad internacional por los eventos de inestabilidad que siguieron en los tiempos cercanos a la época, lo cual permite obviar el grado de pobreza del que se requería reponer la nación, que reclamaba primero orden político y social para reconducir su desarrollo mediante la reorganización de las instituciones de gobierno y, por supuesto, su recomposición económica que, como lo demostró la historia, requirió de muchos años para su conformación y es por ello que, inevitablemente, los estados y sus respectivos municipios también tuvieron que esperar demasiado tiempo para recibir beneficios provenientes de la Federación.

Fue a principios de 1947 cuando los gobiernos estatales iniciaron sus negociaciones con el gobierno central en materia de redistribución de los recursos federales, pero también se encontraron con infinidad de inconvenientes de tipo práctico, pues se carecía de recursos apropiados para el establecimiento de fuentes de ingresos en favor de las entidades federativas, de manera que se intentaron diversas formas de captación de recursos en favor de éstas; sin embargo, es evidente que no lograban resolver suficientemente las necesidades de cada región, comunidad o de las propias entidades.

En consecuencia, en las siguientes décadas se fueron obteniendo negociaciones que la propia economía del país permitía alcanzar, hasta que lograron involucrar en los ingresos fiscales participables los provenientes de la creación de cargas fiscales de orden federal, donde se pueden incluir los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras y –en general– hipótesis de causación de diversos gravámenes pronunciados en el ámbito federal, que ya en la actualidad se consideran participables mediante los mecanismos establecidos en la LCF, que reconoce expresamente la posibilidad de que puedan celebrarse convenios ya de adhesión como de coordinación fiscal. No podríamos negar que el SNCF se creó con el ánimo de ampliar la base de participaciones en favor de los gobiernos locales, ante las propias limitantes referidas en la fracción XXIX, último párrafo del artículo 73 constitucional, a la par que las entidades federativas quedaban en condiciones muy limitadas para imponer cargas fiscales locales, según lo dispuesto por el artículo 115 constitucional.

Desde el punto de vista político, es más fácil justificar que se procuraba evitar la concurrencia impositiva por un supuesto defecto de la Constitución, pero la causa podría ser diferente, ya que si bien es cierto que se buscó una fórmula para proveer de mejores recursos a los gobiernos locales y municipales, no se podría descartar que ello pudiera ser provocado ante conflictos de carácter político que ponían en riesgo la unidad nacional, lo que se explica cuando la Federación acepta compartir los recursos tributarios federales a cambio de que los órganos legislativos de cada entidad federativa renunciaran expresamente a aplicar gravámenes locales sobre las fuentes de imposición, sobre los hechos o actos jurídicos que ya estuvieran gravados por la Federación, ya para evitar su creación, o bien, para suspender cualquier hipótesis existente que coincidiera con un tributo federal, y sólo mediante la renuncia del órgano legislativo local, en los términos narrados, sería posible la celebración de los Convenios de Adhesión al SNCF y, en su caso, de los otros Convenios de Coordinación Fiscal.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación (PJF), a través de sus criterios jurisprudenciales, ofrece un panorama general de los aspectos relacionados con este sistema, que se ha entendido como la solución a la potencial abstracción de

las normas constitucionales, en lo concerniente a las facultades impositivas propias de la Federación, respecto de las que se consideran otorgadas en favor de las entidades federativas, que comprenden a los estados y sus municipios y a la Ciudad de México.

Es aquí donde podemos entender su importancia y trascendencia, ya en lo económico como en lo político y social, de mantener vigente un Sistema de Coordinación de las Facultades Impositivas, denominado SNCF, cuyos antecedentes se describen en la siguiente Tesis Jurisprudencial (citada en la obra intitulada *Derecho Fiscal Mexicano*, de Don Gregorio Sánchez León, quien, por cierto, presenta un análisis muy ilustrativo sobre este tema).

La tesis de referencia es la siguiente:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS, EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN AL TENOR DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 5 DE FEBRERO DE 1917 Y SUS REFORMAS.

Del análisis del desarrollo de las disposiciones de la Constitución general de la república vigente que han regulado la distribución de la potestad tributaria entre la Federación y las entidades federativas, así como el reparto de los recursos recaudados por esos niveles de gobierno, se advierte que el sistema de coordinación fiscal entre los mismos se ha desarrollado al tenor de tres diversos marcos constitucionales, cuya precisión resulta relevante para fijar el alcance de los convenios de coordinación fiscal celebrados conforme a la actual Ley de Coordinación Fiscal. Al respecto, destaca que en el texto original de la referida Carta Magna, no se distribuyeron las fuentes o las materias sobre las cuales se ejercería la potestad tributaria por el Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, generándose un auténtico sistema concurrente de coordinación, donde la Federación tenía la libertad de establecer contribuciones sobre cualquier hecho o acto jurídico y los Estados únicamente encontraban limitado el ejercicio de la mencionada potestad, por lo dispuesto en los artículos 117, 118 y 131 constitucionales, en el sentido de no establecer tributos sobre el comercio exterior o interior, ni gravar el tránsito de personas o cosas que atravesaran su territorio. Al tenor de esas bases constitucionales, fue el Congreso de la Unión, en su carácter de legislador federal, el que gradualmente estableció un auténtico sistema de coordinación fiscal entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios, el cual se sustentaba, por una parte, en participaciones de los impuestos federales a favor de las haciendas locales y, por otra parte, en una contribución federal prevista originalmente en la Ley Federal del Timbre, que recaía sobre los ingresos tributarios de carácter local y municipal y que constituía una auténtica participación de los impuestos de esos niveles de gobierno a favor de la Federación. Posteriormente, con la reforma realizada al artículo 73, fracción X, de la Constitución general de la república, el dieciocho de enero de mil novecientos treinta y cuatro, se estableció a nivel constitucional, por primera ocasión, un sistema de coordinación fiscal basado en la participación que respecto de un preciso tributo federal distribuiría la Federación entre las entidades federativas, destacando que del análisis de los debates que dieron lugar a la citada reforma y de las modificaciones que se hicieron a la iniciativa del Ejecutivo, la que no contemplaba erigir a nivel constitucional el sistema de participaciones, se colige que fue intención del Poder revisor de la Constitución reconocer que las actividades relacionadas con las materias previstas en la fracción X del mencionado artículo 73 de la Carta Magna únicamente podrían gravarse por la Federación y que, en el caso de las contribuciones relacionadas con la energía eléctrica, por constituir éstas una fuente importante de recursos para las haciendas locales, al sustraerse de las respectivas legislaturas la potestad tributaria respectiva, era necesario restañarlas a través de un sistema de participaciones que legalmente ya existía pero que se garantizaría con un precepto constitucional. Al tenor de este contexto constitucional se realizaron diversas reformas legales que conformaron un nuevo sistema de coordinación fiscal basado en las participaciones que de los impuestos federales y locales se redistribuirían entre los tres niveles de gobierno. Con posterioridad, conforme a la reforma constitucional del veinticuatro de octubre de mil novecientos cuarenta y dos, se modificó radicalmente el sistema nacional de coordinación fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas, fragmentándose la regulación constitucional de la facultad legislativa del Congreso de la Unión, al normarse su distribución entre los referidos niveles de gobierno, en su ámbito general, en la fracción X del artículo 73 y uno de sus ámbitos específicos, el relativo al ejercicio de la potestad tributaria, en la fracción XXIX del propio precepto constitucional. Además, al crearse una disposición especial para regular la distribución de la potestad tributaria, se otorgó al Congreso de la Unión la atribución para imponer contribuciones en exclusiva sobre determinadas materias; asimismo, en la propia fracción XXIX se estableció que las entidades federativas participarían en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determinara, con lo que se consolidó el sistema de coordinación fiscal basado en la participación que concediera la Federación a las entidades federativas de lo recaudado vía tributos federales, pues tal participación no se limitaría a la de los ingresos derivados del impuesto a la energía eléctrica, sino también respecto de los diversos tributos especiales de carácter federal. En ese contexto, debe precisarse que, en esencia, el marco constitucional que se estableció a partir del año mil novecientos cuarenta y dos es el sustento del sistema que a la fecha, en sede constitucional, rige la coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, sin que su estructura haya sido alterada como consecuencia de que en mil novecientos cuarenta y nueve se adicionara un inciso g) a la fracción XXIX del artículo 73 en cita, con el fin de reservar a la Federación la potestad para gravar en exclusiva la producción y consumo de cerveza.

Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V., 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz

Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Como quiera que fuera, a partir de la Tercera Convocatoria para celebrar la Convención Nacional Hacendaria, que tuvo verificativo en 1947, fueron evolucionando las condiciones de las participaciones y fue hasta 1978 que el gobierno de la Federación, a petición de los gobiernos locales del país, sugirió transformar los mecanismos de participación de los recursos tributarios federales, coincidiendo con el hecho de sustituir la Ley de Ingresos Mercantiles y, en su lugar, crear la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), así como incluir, en muy breve término, otros tributos o ingresos fiscales federales que se incorporaron en las participaciones federales, mismos que no se limitarían por los conceptos señalados sólo en la fracción XXIX del artículo 73 de la Carta Magna, ya que se ampliaron, en lo general, los recursos federales participables, de los que destacan por su importante efecto recaudatorio los provenientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), creados al amparo de la fracción VII del propio artículo 73 constitucional.

Por consiguiente, el Gobierno Federal ofreció dentro de la creación del SNCF que los gobiernos locales podrían celebrar dos tipos de convenios: el primero, relativo a la adhesión por convenio a dicho sistema, en el que se exigió que los órganos legislativos de los estados autorizaran a sus respectivos Poderes Ejecutivos a celebrar dicha adhesión, en el entendido de que la entidad y el órgano legislativo adquirirían una obligación de tipo abstensivo a su facultad impositiva, que consistió en no establecer impuestos locales, respecto de las mismas hipótesis, actos o hechos jurídicos, que ya se encontraran gravados por la Federación, o los que pudiera adoptar el Congreso de la Unión, particular y precisamente, para evitar la doble o múltiple tributación y, a cambio de ello, percibirían proporcional y gradualmente participaciones de los ingresos tributarios federales, de acuerdo con las bases establecidas en la LCF.

Para estos efectos, se hizo hincapié en la obligación abstensiva de no establecer impuestos locales respecto de los actos o hechos jurídicos que la Federación adoptara como hipótesis de causación, por lo que debe destacarse que no se adoptó como limitante el objeto de un tributo que pudiera permitir de manera autónoma y bajo la cubierta del fin u objetivo distinto, perseguido en una ley fiscal local, la afectación taxativa de idénticas hipótesis de causación, y de esta manera se podría evitar incurrir en doble o múltiple imposición fiscal, lo que habría de ser consignado expresamente en los convenios de adhesión a este SNCF, que por sus características podría entenderse como un Sistema de Control de Facultades Impositivas que evita la concurrencia impositiva a cambio de las participaciones de los ingresos tributarios federales, al tenor de la LCF.

Al efecto, la formalización del Convenio de Adhesión al SNCF tuvo el cuidado de hacer notar que, en el caso de que el gobierno local y su órgano legislativo adoptaran hipótesis de causación que ya fueran objeto de imposición federal, estarían emitiendo una disposición de orden público que carecería del requisito de fundamentación en términos del artículo 16 constitucional, lo cual daría lugar a medidas disciplinarias previstas en los artículos 11 y 11-A de la LCF, que incluyen el riesgo de ser desincorporadas de los beneficios que obsequia el SNCF.

El segundo supuesto para celebrar convenio corresponde al programa de colaboración administrativa en materia fiscal federal, en donde los gobiernos locales pueden quedar facultados a ejercer funciones subdelegadas por la SHCP para ejercer facultades de comprobación, de liquidación y de cobro de contribuciones federales por parte de los gobiernos locales, quienes obtendrían en su favor una participación económica directa de lo efectivamente cobrado en beneficio de la entidad local que ejerza dichas facultades de fiscalización.

Por ello, a través del SNCF se pretende evitar la concurrencia impositiva, es decir, la imposición mixta del Gobierno Federal y los gobiernos locales sobre las mismas hipótesis de causación, cuya tendencia es evitar la concurrencia impositiva; esto es, la doble o múltiple gravación fiscal, pero se tolera la participación de las entidades federativas en la fiscalización y recaudación de contribuciones federales mediante el control que ejerce el Ejecutivo federal por medio de la celebración de Convenios de Coordinación Fiscal que permiten a las entidades hacerse de recursos directos de ingresos fiscales federales participables.

Pero aun en la actualidad se mantiene la fuerte crítica acerca del centralismo de los recursos fiscales federales, bajo la premisa de que este sistema no permite el desarrollo de los estados y sus respectivos municipios, y que el Gobierno Federal capta los recursos más importantes en materia impositiva, dejando de lado la posibilidad de captar recursos tributarios a los gobiernos locales, lo cual fue el principal argumento para la convocatoria de la celebración de la Cuarta Convención Nacional Hacendaria, realizada en 2004.

El resultado de sus proposiciones fue la desafortunada creación de propuestas para gravar los ingresos de las personas físicas mediante un impuesto local a los ingresos de los trabajadores, previsto en diversas disposiciones de la LISR y, por su parte, en el artículo 43 de la LIVA, que entraron en vigor el 1 de enero de 2004, y en cuyas hipótesis fiscales se propone gravar en favor de los gobiernos locales un impuesto directo a los ingresos de las personas físicas, prestadores de servicios independientes, arrendadores y personas físicas con actividades empresariales. Lo anterior es totalmente adverso a los fines y propósitos que dieron vida y formalidad al SNCF, y lo lamentable es que la propia Federación –a través de su órgano legislativo– fue quien invitó a violar los propósitos de evitar la doble imposición fiscal, peor aún, en grado mixto, y liberó la obligación abstensiva de no crear impuestos locales sobre hipótesis gravadas por la federación, que fue el valladar de la creación del Sistema de Control de Facultades Impositivas, cuyas potenciales consecuencias son de insospechada magnitud.

Ahora bien, mi postura es que –de conformidad con los artículos 25 y 26 de la Carta Magna– corresponde al titular del Poder Ejecutivo Federal procurar el desarrollo sustentado de los estados, crear las reservas para casos de desastre, así como proveer la protección y el desarrollo del país en su conjunto.

Si tenemos en consideración que la Federación debe allegarse de recursos para el sostenimiento de los tres Poderes de la Unión y, por ende, de todo el sistema burocrático de la Federación, incluyendo al fuero castrense, es decir, a las fuerzas armadas del país, más la aplicación de subsidios a diversos sectores del país (como los de seguridad social, las Secretarías de Estado, etc.) que conforman una lista interminable de supuestos presentes en las necesidades más emergentes del país, podríamos entender el altísimo costo financiero que ello representa en los mecanismos de captación de recursos fiscales –sobre todo los provenientes de las contribuciones federales– y ello nos llevaría a entender la simetría que existe en la Constitución general de la República, en los artículos 25 y 26, vinculados con las fracciones VII y XXIX, del artículo 73 y 115, fracción IV, inciso B) de la propia Carta Magna.

Por lo contrario, si pensáramos por un momento que los gobiernos locales respondieran por sus propios medios y sus recursos inmediatos, a través de sus facultades de imposición fiscal, estaríamos ciertos que las entidades menos desarrolladas de nuestra nación serían las más afectadas debido a que en donde existe menos desarrollo hay menos captación de recursos fiscales inmediatos, y es muy probable que ello sólo daría ventaja a los estados que han logrado aprovechar sus recursos y el desarrollo de actividades que generan fuentes de ingresos (como serían los casos de Monterrey, Guadalajara, el Estado de México, Veracruz, Yucatán, y otros más) los cuales, sin embargo, son minoritarios respecto de innumerables estados que no logran su crecimiento económico en parámetros similares, incluso cuando carecen de recursos naturales que pudieran favorecer sus ingresos fiscales directos.

Así, los estados favorecidos no responderán por las desgracias de las entidades federativas más vulnerables y –en consecuencia– éstas serían más vulnerables, de no existir una previsión que procure redistribuir la riqueza y salvaguardar el desarrollo íntegro del país; por ello, justifico la rectoría del Estado en materia de facultades impositivas, depositada en la Federación.

Con lo anterior, se podría considerar que el Gobierno Federal evita riesgos políticos, financieros y sociales, subordina financieramente a los gobiernos locales y a sus órganos legislativos para evitar la concurrencia impositiva, y puede considerarse que el SNCF se crea y se formaliza mediante la celebración de convenios de adhesión que generan el beneficio de percibir permanentemente participaciones de recursos fiscales federales a cambio de evitar la concurrencia por doble o múltiple tributación.

No olvidemos que la LCF es reglamentaria del artículo 73, fracción XXIX, último párrafo, estrechamente vinculado con la fracción IV, inciso b), del artículo 115, ambos de la Carta Magna.

Por tanto, la naturaleza jurídica del SNCF se puede considerar como un pacto voluntario en materia de facultades impositivas que se formaliza a través de la celebración de convenios de adhesión debidamente previstos y establecidos en los artículos 10, 11 y 11-A de la LCF.

4. LA OBLIGACIÓN DE PROCURAR EL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LA SALVAGUARDA DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL ESTÁ ENCOMENDADA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y A LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La SHCP debe velar por el interés fiscal de la Federación conforme a los artículos 31, fracción XIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF); 1, fracción II, y 2, 7, 8, fracción XXIV de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP), en relación con los artículos 1, 2, 4, 9, 11, 12, 14, fracciones II y III; 15, 16, 25, 31 y 32 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado (LFRPE), en íntima relación con los artículos 108 y 113 de la Carta Magna; asimismo conforme a los artículos 34, séptimo párrafo y fracciones I y II de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT); 4, fracción VIII; 26, fracciones XIX, XX, XXI y XXVII de su Reglamento Interior (SAT); artículos 1, 2, Apartado B, fracción I; 13, fracción V del Reglamento Interior de la SHCP, y los artículos 1, 10, 11 y 11-A de la LCF.

La Procuraduría General de la República (PGR) debe velar por los intereses de la Federación, así como por los intereses sociales y de orden público conforme a los artículos 105, fracción III constitucional; 4, fracción II, inciso B) de la Ley Orgánica de la PGR, en relación con el artículo 102-A del Manual de Organización General de la PGR, en estrecha relación con los artículos 1, 10, 11 y 11-A de la LCF.

5. LOS EFECTOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL MEDIANTE VIOLACIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Para ilustrar los efectos en caso de violación al SNCF, se analiza el caso que se controversió en materia del impuesto predial base rentas, establecido en el artículo 149, fracción II del entonces Código Financiero del Distrito Federal, que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

5.1. PLANTEAMIENTO DE LA CONTROVERSIA

1. Debido a que el gobierno del entonces Distrito Federal y su órgano legislativo, al quedar adherido por ministerio legal al SNCF por voluntad del Congreso de la Unión, conforme al artículo 10 de la LCF, tienen derecho a percibir participaciones de ingresos tributarios federales, a cambio de ello son aplicables las obligaciones sobre facultades

impositivas, en el sentido de abstenerse de imponer cargas fiscales sobre hipótesis relativas a hechos o actos jurídicos que grave la Federación respecto de conceptos participables.

2. La controversia se sostuvo en la existencia de dos cargas fiscales que recaían sobre los ingresos percibidos en concepto de contraprestaciones de los arrendadores de bienes inmuebles, a saber:

a) Conforme a los artículos 1, 15, 16, 17, 89, 90, 92, 93 y 94 de la LISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 y sus correlativos artículos 1, 17, 18, 20, 89, 90, 93 y 94 de la misma ley vigente a partir del 1 de enero de 2002.

b) De acuerdo con la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, que fue derogada el 31 de diciembre de 2007 y en la que también adoptaba como base para la determinación del pago de impuesto predial los mismos ingresos antes citados, gravados expresamente por la LISR.

3. Se consideró franca la violación a los convenios de adhesión al SNCF, al adoptarse las mismas hipótesis de causación en el artículo 149, fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, que las señaladas en la LISR, en las disposiciones mencionadas, incumpliendo así el gobierno local su obligación abstensiva derivada de su adhesión al SNCF, puesto que no debía desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos sobre actos o hechos jurídicos gravados en leyes fiscales federales.

4. La violación al sistema se traduce en la obvia omisión “de abstenerse de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales proveerá la recepción de ingresos, vía participaciones provenientes de los impuestos federales que graven los hechos o actos sobre los que la federación ha establecido ya un impuesto, precisamente, para evitar la doble o múltiple tributación”.

5. Existe entonces una limitación a la potestad y/o facultad impositiva en aras de evitar la concurrente imposición fiscal que, en la especie, por el contenido de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, provoca doble o múltiple tributación, pues sólo así se delimitaba formalmente dicha potestad, según los propósitos perseguidos por el SNCF.

6. Tras el franco incumplimiento se está en presencia de un orden disciplinario y sancionatorio, específicamente señalado en los artículos 11 y 11-A de la LCF; cuando se da el caso de que algún gobierno local, adherido por convención o por ministerio legal al sistema de facultades impositivas coordinadas, crea contribuciones de esa especie, es decir, adopta hipótesis sobre actos o hechos jurídicos gravados por la Federación, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen de la facultad impositiva –es decir, de la facultad de crear impuestos locales– del requisito de fundamentación exigido a toda facultad o acto de autoridad, por el artículo 16 de la CPEUM.

7. Como consecuencia de tales violaciones o incumplimientos a las obligaciones adquiridas, se deben producir las consecuencias legales, que consisten en la aplicación de las medidas disciplinarias que se prevén en los artículos 11 y 11-A de la LCF, ante la obvia ventaja financiera que adoptó el gobierno infractor en perjuicio de recursos fiscales de la federación, del SNCF y los gobiernos adheridos por convenio a dicho Sistema y, desde luego, a los contribuyentes que deben pagar dos tributos sobre sus ingresos provenientes de las contraprestaciones que se deduzcan de otorgar la prestación del servicio de arrendamiento de bienes inmuebles.

Lo aquí sustentado encuentra apoyo en la tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, visible en la página 293, del *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época. Tomo XIII, mayo de 2001. Materia constitucional y administrativa, que dispone literalmente lo siguiente:

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al sistema de coordinación fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al congreso local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos impositivos que se encuentren gravados por un impuesto federal participable ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisa que se traduce en la “abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la federación ha establecido un impuesto”, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado sistema de coordinación fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de las tesis jurisprudencial número 146 del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la nación visible en la página 149 del Tomo I, del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995, de rubro: ‘Fundamentación y Motivación de los Actos de Autoridad Legislativa’.

De esta tesis jurisprudencial se deduce que, en materia de Coordinación Fiscal entre la Federación y los estados, el efecto de la celebración del convenio de adhesión al SNCF, aplicable por convenio, o bien, cuando esa adhesión quedó establecida “por ministerio legal”, de conformidad con el artículo 10 de la LCF para el entonces gobierno del Distrito Federal, se causa sujeción a la potestad tributaria local, puesto que señala:

a) Cuando una Entidad Federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema nacional de Coordinación Fiscal, se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al congreso local de que se trate...

b) ...en principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos impositivos que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención, debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisa que se traduce en la “abstención” de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto...

c)...lo que provocará “la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos,”...

d) ...por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local “renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables”, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, refiriéndose por supuesto, a la potestad impositiva.

e) ...por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general “que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en la página 149 del Tomo I, del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995, de rubro: “Fundamentación y Motivación de los Actos de Autoridad Legislativa”.

Por el contenido de esta tesis jurisprudencial se consideró que existía una limitación directa e ineludible a la potestad impositiva de los gobiernos locales, que incluye al entonces denominado Distrito Federal, al haberse dispuesto así por el Congreso de la Unión, actuando como órgano legislativo del referido Distrito Federal, como se establece en el artículo 10 de la LCF, forzándolo a adquirir la obligación abstensiva a su facultad impositiva, en el sentido de que no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, ni en el negativo en vía de excepción, apuntando nuestro Máximo Tribunal que deberá entenderse, en su expresión omisa, que se traduce en la *abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales proveerá la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos jurídicos respecto de los cuales la Federación ha establecido un impuesto*, y todo ello precisamente para evitar la doble o múltiple tributación.

Por tanto, se considera que el gobierno local adherido por convenio o por ministerio legal que crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que, como lo apunta la jurisprudencia en mención, carecen del requisito de fundamentación exigido en el artículo 16 de la CPEUM al no tener competencia para ello, lo que en consecuencia jurídica provocará la aplicación de las medidas disciplinarias a las que se refieren los artículos 11 y 11-A de la LCF.

De esta manera, cuando un contribuyente se ve afectado con la doble carga fiscal que recae directamente sobre el monto de sus ingresos –como ocurrió con los ingresos percibidos en concepto de contraprestaciones provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, pagando por su obtención el impuesto sobre la renta (ISR) en función del monto total de sus contraprestaciones y simultáneamente sobre el mismo importe de contraprestaciones, determinando el monto a pagar de impuesto predial, por así disponerlo en otrora el texto de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007– es obvio que pudieron haberse aplicado las acciones legales previstas en el artículo 11-A de la LCF.

Así, el desaparecido incumplimiento incurrido por el extinto Gobierno del Distrito Federal, al mantener como ficción jurídica una carga fiscal a los ingresos según el texto del artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, era una disposición de observancia general que en todo caso careció del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la CPEUM, ya que el órgano legislativo no tenía competencia para adoptar como base del impuesto predial el monto de los ingresos del contribuyente, cuando dichos ingresos o contraprestaciones ya eran objeto y base del ISR, que es un impuesto participable.

Por tanto, era franca la violación e incumplimiento a las obligaciones derivadas de la adhesión al SNCF, ante la doble imposición a los ingresos o contraprestaciones del arrendamiento de bienes inmuebles, gravados por el ISR y por el impuesto predial, lo cual resultaba cuestionable ya que en ambos casos se tomaba como objeto y base de tributación el monto total de los ingresos percibidos en concepto de contraprestación por otorgar el servicio de arrendamiento de

bienes inmuebles, según el contenido íntegro y expreso del artículo 149, fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, en relación con los artículos 1, 17, 18, 20, 89, 90, 93 y 94 de la LISR, sin que pueda cuestionarse que hay distingos en la denominación o que el objeto de tributación local es distinto, pues no hay duda de que fue sobre el monto total de estos ingresos o contraprestaciones sobre los que concurrían ambas cargas fiscales, y ello demuestra la doble tributación que afectó al arrendador inmobiliario, amén que reducía los ingresos fiscales de la federación y los porcentajes participables, lo cual, sin embargo, no quiso sancionar el Máximo Tribunal de nuestro país por cuestiones eminentemente políticas frente a las controversias que se hicieron llegar a la SCJN.

Los argumentos que se expusieron para negar la violación al SNCF fueron:

- a) Que las rentas o contraprestaciones constituyen un mero indicador, el cual sirve de referencia para establecer el valor de un inmueble.
- b) Que el impuesto predial tiene por objeto gravar la propiedad inmobiliaria y que es falso que la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal adopte como base de imposición y objeto de tributación los ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles.
- c) Que no se trata de los mismos ingresos que grava la LISR.
- d) Que la disposición contenida en la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal no grava los ingresos o contraprestaciones provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, por ser sólo un indicador.
- e) Que no existe ficción o simulación jurídica al no gravarse los ingresos de los arrendadores, porque las autoridades y los tribunales competentes afirman que no existe doble imposición a dichos ingresos o contraprestaciones y tampoco se viola lo relativo al SNCF ni la Ley de Coordinación Fiscal.

1. Sobre el particular, bastaba analizar que no existió disposición que demostrara que lo dispuesto por la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, efectivamente fuera un indicador, cuando la realidad apuntó a que el importe del pago del impuesto predial se determinaba del importe total de las contraprestaciones que como ingresos percibían los arrendadores de bienes inmuebles, por lo mismo, tal “indicador” no evitaba adoptar las hipótesis gravadas por la Federación, violando el SNCF.

2. Respecto de que la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal no gravaba los ingresos o contraprestaciones provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, ni los tomaba como base para determinar el impuesto predial, bastaba dar lectura íntegra a esta disposición para constatar que la misma establecía que el monto total de las contraprestaciones eran la base para determinar el importe a pagar del impuesto predial, para lo cual a continuación se transcribe lo que fue el texto de esta disposición:

Artículo 149. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal. Si las contraprestaciones fueron fijadas en moneda diferente a la nacional dicho valor se determinará considerando el tipo de cambio promedio de la moneda extranjera, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, en los días que corresponda al bimestre de que se trate.

Al efecto, se multiplicará el total de las “contraprestaciones” (ingresos) que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, y se aplicará al resultado la tarifa del artículo 152, fracción I, de este Código.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior, se multiplicará por el factor 0.42849 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional y por el factor 0.25454 cuando el uso sea habitacional, y **el resultado será el impuesto a pagar**. En el caso de inmuebles con usos habitacionales y no habitacionales, se aplicará a la cantidad resultante conforme al párrafo anterior, el factor que corresponda a cada uso, considerando para ello la parte proporcional determinada con base a las contraprestaciones fijadas para cada uno de ellos; las cantidades respectivas se sumarán y el resultado así obtenido será el impuesto a pagar...

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en ningún caso se pagará por concepto de impuesto predial, una cantidad inferior a la que como cuota fija se establezca en el rango “a” de la tarifa prevista en el artículo 152 de este Código.

Para los efectos de esta fracción los contribuyentes deberán presentar junto con su declaración de valor los contratos vigentes a la fecha de presentación de la misma. Cada vez que éstos sean modificados o se celebren nuevos, deberán presentarse junto con la declaración de valor a que se refiere este artículo, dentro del bimestre siguiente a la fecha en que ello ocurra; asimismo, dentro de igual plazo, deberá presentar aviso de terminación de contratos de arrendamiento.

En el supuesto de que el valor catastral del inmueble no pueda determinarse en un bimestre *porque no sea posible cuantificar el total de las contraprestaciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción*, el contribuyente deberá dar a conocer esta situación a las autoridades fiscales en la declaración que con tal motivo presente, debiendo pagar el impuesto predial con base en el valor catastral que declaró o debió declarar durante el bimestre inmediato anterior. El contribuyente deberá declarar y pagar las diferencias que en su caso resulten procedentes, con recargos calculados con la tasa que corresponda al pago en parcialidades, dentro de los quince días siguientes, a aquel en que en los términos de los contratos respectivos se cuantifique el total de las contraprestaciones.

Cuando se conceda el uso o goce temporal de una parte del inmueble, el impuesto predial deberá calcularse con base en el valor catastral que resulte más alto entre el que se determine sobre la totalidad del inmueble conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por el uso o goce temporal de la parte del inmueble de que se trate, en los términos de esta fracción.

Cuando las contraprestaciones correspondan a fracción de mes, el importe de las mismas se deberá dividir entre el número de días que corresponda y multiplicar por el número de días del bimestre.

(Énfasis añadido.)

Con la transcripción anterior se puede constatar que después de comparar el valor del bien inmueble, y una vez que se confirmaba que la base ingresos por arrendamiento era mayor, todo el procedimiento establecido en la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal giraba en torno del monto de las contraprestaciones derivadas del arrendamiento, es decir, de los ingresos, a pesar de que éstos son objeto y base del impuesto sobre la renta.

Por tanto, si la LISR establece un impuesto específico a los ingresos, y sobre todo a las contraprestaciones percibidas por los arrendadores de bienes inmuebles, el Gobierno de la Ciudad de México y su órgano legislativo no estaban facultados a gravar estas hipótesis jurídicas en un porcentaje directo del monto de los ingresos o rentas, cuando debieron abstenerse de gravar los ingresos de los arrendadores y evitar la doble imposición, en irrestricto cumplimiento a la adhesión legal del Distrito Federal resuelta por el Congreso de la Unión, en el artículo 10 de la LCF, misma que fue aceptada, consentida y/o reiterada por el actual órgano legislativo del Distrito Federal para percibir participaciones de ingresos fiscales federales y al demostrarse que se trata de las mismas hipótesis, fuentes y/o bases de tributación adoptadas por leyes fiscales federales, las que se repetían en el texto del artículo 149, fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, es evidente que esta disposición carecía del requisito de fundamentación para ejercer la facultad impositiva, violando el artículo 16 constitucional.

Por estas limitaciones jurídicas ignoradas en la base tributaria del impuesto predial en la desaparecida fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, que coincidió con los supuestos gravados por la LISR, resultaba que el Gobierno del Distrito Federal, conjuntamente con su órgano legislativo, eran responsables de violar las disposiciones derivadas de su adhesión al SNCF; por ende, se colocaba en los presupuestos sancionadores o disciplinarios establecidos en los artículos 11 y 11-A de la LCF, lo que dejó de existir a partir del 1 de enero de 2008, cuando se derogó esta disposición fiscal.

Además, debe tenerse presente que esta controversia debía considerar la aplicación de los artículos 16, 25 y 26, así como 73, fracciones VII y XXIX, último párrafo, en relación con los artículos 115, fracción IV, inciso b), 124 y 133 de la Carta Magna, en relación inmediata con los artículos 1, 10, 11 y 11-A de la LCF, a efecto de mantener la rectoría de las facultades disciplinarias en favor de la Federación para lograr el desarrollo armónico y sustentado del país, que corre a cargo del Gobierno Federal, sobre todo del Poder Ejecutivo Federal, regulado todo ello a través del SNCF; no obstante, nuestro Máximo Tribunal se negó a sancionar esta violación a dicho Sistema.

5.2. DAÑO Y PERJUICIO ECONÓMICO GENERADO A LA FEDERACIÓN Y A LAS ENTIDADES ADHERIDAS POR CONVENIO AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Considero que, mediante la captación del impuesto predial, con base en los ingresos de los arrendadores, el entonces Gobierno del Distrito Federal tomó ventaja económica y redujo proporcionalmente los ingresos que debió percibir la Federación por la doble tributación de los ingresos de los arrendadores, y cuyo importe relativo dejó de participarse a las entidades federativas adheridas al SNCF.

5.3. BENEFICIOS DEL ENTONCES GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL

Este gobierno percibía dos ingresos fiscales provenientes de las contraprestaciones de los arrendadores, el que recaudó directamente del impuesto predial y el que recibió de las participaciones del ISR, y se debe agregar la participación que se entrega periódicamente al que fuera el Gobierno del Distrito Federal de los ingresos fiscales federales, lo cual resultaba indebido, pero al derogarse la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, la violación que nos ocupa dejó de existir a partir del 1 de enero de 2008 y, como consecuencia, la inexistencia de esta disposición impide hacer valer los medios de defensa de la LCF.

Otros afectados

Además de la Federación, estimo que los estados vieron reducidas sus participaciones al haberse recaudado menos recursos fiscales federales, y los arrendadores sufrieron de doble carga fiscal sobre sus ingresos sin que la deducción del impuesto predial redujera la carga fiscal.

5.4. BENEFICIOS AL EVITARSE LA VIOLACIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

1. Favorece al contribuyente porque evita la doble imposición.
2. Favorece a la Federación porque recaudará mayor monto de ISR, sin representar una carga excesiva a los contribuyentes, cuyos excesivos importes vía impuestos locales ilegalmente fueron captados por gobiernos locales, derivado de la violación al SNCF.
3. Al incrementarse los ingresos de la Federación corrigiendo a un gobierno infractor, se favorece inmediatamente a los estados y municipios porque recibirán mayor importe de participaciones respecto de las que podrían ser privadas por violación al SNCF.
4. La devolución de cantidades indebidamente cobradas a los contribuyentes, en términos del artículo 11-A, fracción IV de la LCF, son tomadas o retiradas de las participaciones federales que fueran en favor del gobierno infractor.

5.5. EFECTOS NEGATIVOS AL TOLERAR LA VIOLACIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

1. En esta eventualidad, el Estado de Derecho y los efectos de la LCF y la adhesión al SNCF perderán toda eficacia jurídica y, en consecuencia, habrán imperado los intereses del gobierno local infractor, superponiéndolos a los intereses de la Federación, lo que implica necesariamente disminuir la captación de recursos fiscales federales y fomentar una menor redistribución de estos recursos en detrimento de las entidades federativas adheridas al SNCF, todo ello mediante la tolerancia y fomento de doble imposición sobre los ingresos de los contribuyentes.
2. Por ende, se estará obsequiando un salvoconducto para que los gobiernos locales que se benefician con una resolución o jurisprudencia que avale la violación al SNCF puedan imitar al gobierno infractor de modo que, adoptando supuestos “indicadores”, podrían gravar los mismos hechos o actos jurídicos que grave la Federación, provocando con ello una potencial anarquía fiscal, totalmente ajena a los propósitos, acuerdos y logros alcanzados con los lineamientos establecidos en la creación y formalización del SNCF.
3. Asimismo, se pondrá en riesgo la rectoría económica de la Federación y, en contraposición, los estados más vulnerables del país serán afectados con una severa disminución de sus participaciones federales, sobre todo cuando sean éstas su principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos a su cargo.

5.6. EFECTOS Y CONSECUENCIAS POLÍTICAS, ECONÓMICAS Y SOCIALES

De no tutelarse constitucionalmente los propósitos que persigue el SNCF, la LCF, y desde luego los artículos 25, 26, 73, fracciones VII y XXIX, último párrafo, en relación con el diverso 115, fracción IV, inciso b) de la Carta Magna, respecto de la eficacia jurídica del contenido de los artículos 1, 10, 11 y 11-A de la supracitada LCF, se pueden generar consecuencias de insospechada magnitud, puesto que se estaría fomentando o avalando el abandono total de los compromisos adquiridos por su adhesión al SNCF, de parte de los gobiernos de las entidades federativas con sus respectivos órganos legislativos, en aras de gravar o establecer impuestos locales bajo “ficciones jurídicas” o “simulaciones fiscales”, adoptando iguales hipótesis de indicadores, para la causación tributaria que coincidan con los hechos o hipótesis que grava la ley fiscal federal sobre conceptos participables (como ocurre con la LISR y la LIVA), situación que desencadenaría que los demás gobiernos de los estados adheridos al SNCF –con plena facilidad y el aval de un criterio judicial federal– propongan a sus legislaturas locales la causación de gravámenes como la que se comentó, en perjuicio de los contribuyentes, sobre hechos o hipótesis de los que evidentemente se encuentran impedidos con motivo de su adhesión al SNCF, lo que se debe impedir a la luz del marco jurídico que da sustento a dicho sistema y para mantener la rectoría y el orden fiscal a cargo de la Federación por mandato constitucional.

En suma, entender los propósitos del SNCF y de su respectiva LCF permite apreciar la rectoría de la Federación para el desarrollo integral del país, evitando la concurrencia impositiva, la doble o múltiple imposición en perjuicio de los contribuyentes y, sobre todo, la ventaja entre las propias entidades federativas en oposición a la rectoría de la Federación.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Cursivas mías

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo IV. DERECHOS HUMANOS QUE GUARDAN RELACIÓN CON LA MATERIA FISCAL

CAPÍTULO IV

DERECHOS HUMANOS QUE GUARDAN RELACIÓN CON LA MATERIA FISCAL

1. INTRODUCCIÓN

La connotación de Derechos Humanos o derechos constitucionales de los bienes jurídicos tutelados en favor de las personas nos remite al conjunto de normas fundamentales que aseguran y/o protegen –desde el punto de vista jurídico– diversos bienes y derechos del hombre que son fundamentales y muy necesarios tanto para su desarrollo individual como para su interrelación con otras personas, y a la vez se erigen como límites inviolables de la actuación de los representantes o funcionarios de gobierno frente a los particulares y la interacción entre los propios particulares.

Debe señalarse que, con fecha 10 de junio de 2011, se publicó en el DOF la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos, misma que entró en vigor al día hábil siguiente al de su publicación, es decir, el 11 de junio de 2011, mediante modificaciones y adiciones a los artículos 1 y 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En dicha reforma constitucional, sobresale el artículo 1 de la CPEUM en la que se adoptó la denominación de Derechos Humanos en sustitución y suprimiendo el término tradicional que se concebía como garantías individuales y ahora, ante esta nueva conceptualización de bienes jurídicos tutelados, todas las personas gozan precisamente de los Derechos Humanos que adopta la Norma Fundamental y que puedan provenir inclusive de los Tratados internacionales suscritos por nuestro Estado mexicano.

En consecuencia, debe entenderse que lo que conocimos durante décadas como garantías individuales consagradas en la Constitución adopta la esencia más amplia desde el punto de vista jurídico de tutela de los Derechos Humanos y así se denomina a partir de la entrada en vigor de la reforma ocurrida el 11 de junio de 2011.

Para estos efectos, sólo como elemento ilustrativo, a continuación se transcribe el artículo 1 de la Carta Magna mexicana que hasta antes de su reforma señalaba lo siguiente:

Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo **gozará de las garantías que otorga esta Constitución**, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

(Énfasis añadido.)

El texto que fue suprimido en la reforma constitucional que nos ocupa fue suficiente para que en nuestro país se respetaran las garantías consagradas en nuestra Constitución; sin embargo, la supresión de la definición de garantías individuales y/o sociales por el concepto de los Derechos Humanos obedece a la propia evolución del Derecho en su sentido más amplio, en los que los pactos internacionales de Derechos Humanos y los Tratados internacionales sobre esta materia influyeron en la adopción de este concepto jurídico fundamental, y se puede decir que, dentro de su connotación, los Derechos Humanos comprenden prácticamente todos los beneficios que jurídicamente se puedan reconocer como inherentes a la persona, inalienables, irrevocables y/o irrenunciables, porque su dirección a la tutela

constitucional es de carácter universal, es decir, comprende a todos los seres humanos y es igualitario porque otorga a cada quien en forma individual o personal todos los beneficios que pudieran imaginarse como necesarios o indispensables para el fiel desarrollo de cada individuo y atendiendo, por cierto, las condiciones especiales que cada persona tenga como características propias de individuo, que forma parte de una sociedad civilizada en la cual es protegido por la tutela constitucional.

Dicho en otras palabras, los Derechos Humanos son todos aquellos supuestos o condiciones que ahora la norma constitucional instrumenta para que se permita a cada persona su realización. Por ello se dice que comprende dentro de su connotación más fundamental aquellas libertades, instituciones y reconocimiento a los bienes primarios o básicos que corresponden a toda persona en su actuar individual y en su entorno social, por el solo hecho de su condición humana, que asegure el desempeño de una vida digna sin distinciones o discriminaciones por razón de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política, preferencia sexual, origen nacional o social, posición económica, nacimiento y, en general, cualquier condición inherente al sujeto en su entorno individual y colectivo.

En ese orden de ideas, la integración a la carta constituyente de nuestro país de los Derechos Humanos pugna por una relación de propósitos dirigidos a la persona y a la sociedad, que pretende enaltecer la identidad del sujeto consigo mismo y con los otros, es decir, en su interacción humana.

En consecuencia, se pretende excluir aspectos incompatibles con el Derecho Fundamental de identidad de las personas y por ello no se reconocería la superioridad de una raza, pueblo, grupo o clase social que pudiera afectar o dañar en forma alguna a un sujeto en lo individual y desde luego a sus necesidades cotidianas y esenciales.

Se puede entender que los Derechos Humanos son aquellos que el hombre posee por el mero hecho de serlo, en especial porque son inherentes a la persona y se proclaman sagrados, inalienables, imprescriptibles y fuera del alcance de cualquier poder político.

También se considera que los Derechos Humanos son originarios de ideales *iusnaturalistas* (de derecho natural); pero para algunos autores, los Derechos Humanos aparecen en la Edad Moderna.

Sin embargo, también se puede sostener que los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estos derechos establecidos en la Constitución y en las leyes deben ser reconocidos y garantizados por el Estado; no obstante, debe quedar claro que todos estamos obligados a respetar los Derechos Humanos de las demás personas, en la inteligencia de que, según el mandato constitucional, quienes tienen mayor responsabilidad en este sentido son las autoridades gubernamentales, es decir, los hombres y mujeres que ejercen la función de servidores públicos.

La encomienda de proteger los Derechos Humanos representa para el Estado la exigencia de proveer y mantener las condiciones necesarias para que, dentro de una situación de justicia, paz y libertad, las personas puedan gozar realmente de todos sus derechos, por ende, es dable sostener que el bienestar común supone que el poder público debe hacer todo lo necesario para que, de manera progresiva, sean superadas la desigualdad, la pobreza y la discriminación.

La defensa o la protección de los Derechos Humanos tiene la función de:

- a)** Contribuir al desarrollo integral de la persona.
- b)** Delimitar, para todas las personas, una esfera de autonomía dentro de la cual puedan actuar libremente, protegidas contra los abusos de autoridades, servidores públicos y de particulares.
- c)** Establecer límites a las actuaciones de todos los servidores públicos, sin importar su nivel jerárquico o institución gubernamental, sea federal, estatal o municipal, siempre con el fin de prevenir los abusos de poder, negligencia o simple desconocimiento de la función.
- d)** Crear instrumentos y mecanismos de participación que faciliten a todas las personas tomar parte activa en el manejo de los asuntos públicos y en la adopción de las decisiones comunitarias.

Características

Son *universales* porque pertenecen a todas las personas, sin importar su sexo, edad, posición social, partido político, creencia religiosa, origen familiar o condición económica.

Son *incondicionales* porque únicamente están supeditados a los lineamientos y procedimientos que determinan los límites de los propios derechos, es decir, hasta donde comienzan los derechos de los demás o los justos intereses de la comunidad.

Son *inalienables* porque no pueden perderse ni transferirse por propia voluntad; son inherentes a la idea de dignidad del hombre.

Los Derechos Humanos han sido clasificados de diversas maneras, de acuerdo con su naturaleza, origen, contenido y por la materia que refieren. La denominada Tres Generaciones es de carácter histórico y considera cronológicamente su aparición o reconocimiento por parte del orden jurídico normativo de cada país.

Primera generación

Se refiere a los derechos civiles y políticos, también denominados “libertades clásicas”. Fueron los primeros que exigió y formuló el pueblo en la Asamblea Nacional durante la Revolución Francesa. Este primer grupo lo constituyen los reclamos que motivaron los principales movimientos revolucionarios en diversas partes del mundo a finales del siglo XVIII.

Segunda generación

La constituyen los derechos económicos, sociales y culturales, debido a los cuales el Estado de Derecho pasa a una etapa superior, es decir, a un Estado Social de Derecho.

De ahí el surgimiento del constitucionalismo social que enfrenta la exigencia de que los derechos sociales y económicos, descritos en las normas constitucionales, sean realmente accesible y disfrutables. Se demanda un estado de bienestar que implemente acciones, programas y estrategias con el fin de lograr que las personas los gocen de manera efectiva.

Tercera generación

Este grupo fue promovido a partir de la década de los setenta del siglo XX para incentivar el progreso social y elevar el nivel de vida de todos los seres humanos, en un marco de respeto y colaboración mutua entre las distintas naciones de la comunidad internacional.

La declaración de derechos nace, por regla general, como un conjunto de teorías filosóficas. Son universales por lo que al contenido respecta y porque se refieren a cualquier hombre, abstracción hecha de tiempo y lugar; son sobre todo muy limitadas en lo que a eficacia se refiere, al ser propuestas para futuras e hipotéticas leyes.

Más tarde y en algunas ocasiones, las declaraciones de derechos llegan a plasmarse en las constituciones, con lo cual ganan en concreción lo que pierden en universalidad, quedando protegidos como verdaderos derechos subjetivos, pero sólo en el ámbito del Estado que los reconoce de forma efectiva. No son así, en consecuencia, derechos del hombre, sino del ciudadano, es decir, derechos del hombre en cuanto que derechos del ciudadano de un Estado concreto. Con la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 comenzó una nueva fase donde la afirmación de los citados derechos se quiere a un tiempo universal o positivo. Universal, porque los destinatarios son todos los hombres y no tan sólo los ciudadanos de uno u otro Estado. Positivo, porque se entiende que emprende un proceso, concluido el cual los Derechos Humanos no sólo serán proclamados, sino protegidos de un modo material, incluso contra el propio Estado que los viole.

Entonces la suma de estas ideas nos lleva a comprender que los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la propia persona, que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estos derechos, establecidos en la Constitución y en las leyes, deben ser reconocidos y garantizados por el Estado.

Todos estamos obligados a respetar los Derechos Humanos de las demás personas; sin embargo, según el mandato constitucional, quienes tienen mayor responsabilidad en este sentido son las autoridades gubernamentales, es decir, los hombres y mujeres que ejercen la función de servidores públicos.

La tarea de proteger los Derechos Humanos representa para el Estado la exigencia de proveer y mantener las condiciones necesarias para que, dentro de una situación de justicia, paz y libertad, las personas puedan gozar realmente de todos sus derechos. El bienestar común supone que el poder público debe hacer todo lo necesario para que, de manera paulatina, sean superadas la desigualdad, la pobreza y la discriminación, de lo cual se deducen los siguientes principios:

Principio de Universalidad. Señala que los Derechos Humanos corresponden a todas las personas por igual.

Principio de Interdependencia. Consiste en que cada uno de los Derechos Humanos se encuentran ligados unos a otros, de tal manera que el reconocimiento de uno de ellos, así como su ejercicio, implica necesariamente que se respeten y protejan múltiples derechos que se encuentran vinculados.

La promoción, respeto, protección y garantía de los Derechos Humanos tienen la función de:

- Contribuir al desarrollo integral de la persona.
- Delimitar para todas las personas una esfera de autonomía dentro de la cual puedan actuar libremente, protegidas de los abusos de autoridades, servidores públicos y de los mismos particulares.
- Representa límites a las actuaciones de todos los servidores públicos, sin importar su nivel jerárquico o institución gubernamental, sea federal, estatal o municipal, siempre con el fin de prevenir los abusos de poder, negligencia o simple desconocimiento de la función.
- Crear condiciones suficientes que permitan a todas las personas tomar parte activa en el manejo de los asuntos públicos y en la adopción de las decisiones comunitarias (vida democrática).

Debe tenerse muy en cuenta que si bien es cierto que los Derechos Humanos se pronuncian de manera específica

atendiendo diversos conceptos puntuales y concretos que consagra nuestra Constitución en las diversas disposiciones de tutela de bienes jurídicos, también lo es que su vigorosa eficacia jurídica suele presentarse cuando se ejercen los derechos y las instancias de defensa de los particulares.

Los derechos constitucionales de las personas son de diversa índole, pero en materia fiscal tienen especial importancia los de igualdad, de seguridad jurídica, de legalidad, de proporcionalidad y equidad en los impuestos (justicia tributaria), de no retroactividad de las leyes, de no aplicación de multa excesiva ni de confiscación de bienes, de audiencia, de libertad caucional en procesos penales y el derecho de petición.

1.1. DERECHO HUMANO DE IGUALDAD

Consiste en que todas las personas sean beneficiarias y destinatarias de los derechos y obligaciones establecidos en nuestra Constitución; en otras palabras, puede confirmarse que esta garantía no puede otorgar privilegios a unas personas y negarlos a otras.

Esto es, que todos los beneficios otorgados a las personas de modo individual y, en su caso, de manera social, sean derechos u obligaciones constitucionales; se extienden por igual a los mexicanos y a quienes, siendo extranjeros que se encuentren en nuestro país de manera legal, se hacen acreedores a recibir la tutela constitucional –excepto en materia de derechos políticos– mientras no adquieran la naturalización mexicana.

Cuando se hace referencia a los derechos y obligaciones establecidos a los mexicanos, deben entenderse todos aquellos que nuestra Constitución menciona detalladamente y no sólo las que aquí se enumeran y describen.

1.2. DERECHO HUMANO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Cuando se hace referencia a esta prerrogativa, nos remitimos de inmediato a los bienes jurídicamente tutelados en nuestra Constitución en favor de las personas, respecto de los conceptos más elementales para su plena realización y desarrollo.

La seguridad jurídica depende de la creación de leyes destinadas a proteger y/o tutelar esos bienes básicos y fundamentales de todo ser humano, por lo que se conjuga con la garantía de legalidad y la de audiencia por medio de las instituciones de impartición de justicia, para que surta plenos efectos la eficacia de la garantía de seguridad jurídica.

Los conceptos que se constituyen como bienes jurídicos tutelados se precisan en los artículos 14, segundo párrafo, y 16, primer párrafo, de la Carta Magna.

1. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá *ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos*, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Cabe mencionar que con la reforma del 1 de diciembre de 2005, publicada en el DOF del día 9 del mismo mes y año, a los artículos 14, segundo párrafo, y 22, primer párrafo, así como la derogación del cuarto párrafo de este último artículo, ambos de la Carta Magna, se suprimió la pena de muerte en nuestra nación y por ello mismo se consideró innecesario mantener como bien jurídico tutelado que una persona pueda ser privada de la vida previo juicio y formalidades de ley.

Sin embargo, la vida de las personas continúa siendo un bien de importancia trascendental, por lo que será necesario restituir como Derecho Fundamental de las personas precisamente el derecho a la vida y a no ser privado de ella, alejándola de los hechos de privación e ingresándola como derecho o bien jurídico fundamental, por los riesgos de interpretación que pudiera darse al homicidio en cualquiera de sus formas, incluyendo el aborto no deseado o requerido por la madre del producto.

2. El artículo 16 constitucional, en su primer párrafo, señala que nadie puede ser *molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones* sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por consiguiente, la Constitución federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, en relación con los respectivos bienes jurídicos tutelados, pues a los primeros, que son los que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza sólo a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.

En cambio, los actos de molestia que tienden a provocar una afectación a la esfera jurídica del gobernado no producen los mismos efectos que los actos privativos, debido a que los actos potestativos de molestia se liberan para realizar actos específicos de autoridad y sobre determinados bienes jurídicos tutelados; pero el acto facultativo o mandamiento de molestia, según lo dispuesto por el artículo 16, debe ser pronunciado por una autoridad que esté dotada de la competencia legal para ello, competencia que es determinable por materia y por territorio y en algunos casos de grado, en cuyo caso la autoridad respectiva debe fundar y motivar su propia competencia, requisitos que también se deben satisfacer para justificar la causa legal del procedimiento que persigue el acto de autoridad, con relación al particular afectado por dicho acto, es decir, debe motivarse y fundamentarse la emisión del propio acto de molestia con independencia de lo concerniente a la competencia de la autoridad emisora de dicho acto de autoridad.

Existe un vínculo entre lo señalado por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional y el artículo 13 del mismo Ordenamiento Supremo, que vale la pena tener en consideración.

El artículo 13 constitucional establece que *nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales*, en observancia al Derecho Humano de igualdad, por lo que la persona sometida a un juicio debe ser juzgada por leyes generales e impersonales y por tribunales previamente establecidos.

Ahora bien, se entiende por ley privativa la que establece situaciones o hipótesis que tienen como único propósito afectar a una o ciertas personas, o bien, resolver casos que se aprecian de manera individual y ajena al resto o generalidad de las personas, lo que nuestra Constitución no permite que ocurra.

Por lo contrario, la característica de una ley es que sea de aplicación general, abstracta, impersonal y permanente, es decir, nuestro sistema jurídico no debe contener disposición alguna que tenga aplicación eventual y luego desaparezca, sólo para ser aplicada a un caso concreto previsto o pretendido de antemano; al contrario, nuestra legislación pugna por resolver todos los casos idénticos sin sujetarse a una persona o a un grupo determinado de personas o de ciertas actividades, que sólo puede variar cuando una disposición legal sea sustituida por otra, de modo que –por regla general– la ley que carezca de estos requisitos será una ley privativa y, por tanto, contraria al derecho humano de igualdad regulado en el artículo 13 constitucional.

No obstante, es importante distinguir las características de una ley privativa frente al principio constitucional de igualdad y el de equidad de una ley porque no se considera privativa una ley cuando distingue a los destinatarios de la norma jurídica, dando un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, ya que en materia fiscal o impositiva es posible distinguir las diferentes actividades de los individuos y clasificarlas legislativamente, lo que ninguna relación guarda con los caracteres de una ley privativa.

Con la prohibición de leyes privativas, se evita en nuestro sistema jurídico la existencia de los llamados Tribunales especiales, que son creados exclusivamente para conocer en un tiempo y por un caso eventual o específico, para luego desaparecer, de suerte que su creación obedece a fines coercitivos porque se crean después de ocurridos los hechos y sólo para juzgar y sancionar a un individuo o a un grupo determinado de personas, dejando de existir el referido Tribunal una vez satisfecha esa finalidad, lo que nuestra Carta Magna no permite.

1.3. DERECHO HUMANO DE LEGALIDAD

Es otro Derecho Humano de los más importantes de los individuos, porque a través de las leyes se regulan las conductas de los sujetos en su carácter de administrados, así como los actos de las autoridades o servidores públicos cuando se orientan a afectar algunos de los bienes jurídicos tutelados por el Derecho Humano de seguridad jurídica.

La tutela constitucional de legalidad exige la observancia de la ley, su cumplimiento y hasta su efecto sancionatorio, de modo que para lograr su cometido se exige tanto la creación previa de las disposiciones legales como de las autoridades y Tribunales competentes para revisar la legalidad de los actos o hechos jurídicos generados entre la administración pública y los particulares, o sólo entre particulares, lo que conjuga el ejercicio de esta garantía con la de audiencia.

Asimismo, la garantía de legalidad, en materia fiscal y administrativa, se relaciona íntimamente con la garantía de seguridad jurídica con respecto a la posible afectación de los referidos bienes jurídicos tutelados en favor de las personas.

Así, la observancia de la ley es inmediata y propia de la garantía de legalidad, y de ésta depende la definición de Estado de Derecho, que responde a la convivencia de una sociedad dentro de un marco de leyes, es decir, de un marco jurídico.

La legalidad de un acto de autoridad, además de sustentarse en las normas jurídicas aplicables, también depende de los requisitos exigidos por las leyes, en particular los relativos a la motivación y la fundamentación, tanto para acreditar la competencia material y territorial de la autoridad que emite un acto de molestia como para justificar el propósito que persigue dicho acto frente al destinatario del mismo.

Además, la garantía de legalidad puede ser apreciada desde diferentes enfoques y reiteradamente es exigida en diversas disposiciones de nuestra Constitución.

Por ejemplo, esta garantía se regula en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, cuando se advierte que el tercer párrafo establece: “En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por *una ley exactamente aplicable al delito de que se trata*”; lo que nos remite a la máxima jurídica que establece: *no existe pena si no está prevista en ley*, lo que también aplica en materia fiscal porque no puede existir tributo que no esté previsto en una ley fiscal.

Ahora bien, en el cuarto párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución se dispone que “en los juicios de orden civil, *la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley*, y a falta de ésta *se fundará en los principios generales del Derecho*.”

Así, la garantía de legalidad nos remite a observar y cumplir o hacer cumplir las leyes o normas jurídicas, pero con relación a los requisitos de legalidad que debe cumplir la autoridad que libera o emite un acto de molestia, vuelve a ser necesario revisar el contenido del artículo 16 de la Constitución, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De esta manera tenemos que, para atender estrictamente la garantía prevista por dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material como territorial y de grado, señalando en el propio acto de molestia no solamente los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido sino también el precepto, Acuerdo o Decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar sus atribuciones, con el fin de no dejar al afectado en estado de indefensión; así, con la aportación de esos requisitos de legalidad, el particular destinatario de dicho acto de molestia podrá verificar que la autoridad emisora realmente tiene atribuciones específicas que respaldan su actuación, en cuyo defecto podrá impugnarla a través de las instancias de defensa respectivas que permitan destruir la eficacia jurídica del mismo y sus posibles consecuencias.

Cabe apuntar que la competencia por materia corresponde a la autoridad que tiene atribuciones inequívocas en el área, función o rama de Derecho Público que le permite actuar frente a los particulares, partiendo de la base de que la autoridad sólo puede hacer lo que la norma jurídica le permite, es decir, las facultades y atribuciones de la autoridad deben constar expresamente en la ley, en observancia al Derecho Humano de seguridad jurídica que corresponde al particular, por lo que el marco de actuación de toda autoridad debe circunscribirse a lo expresamente establecido en la norma jurídica y debe, por tanto, constar expresamente en ella y jamás inferirse o suponerse.

Por consiguiente, cuando se realiza la conjugación de los Derechos Humanos de legalidad y seguridad jurídica, que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y los de privación indefectiblemente deben acreditar o cumplir los requisitos constitucionales (como son el que sean emitidos por autoridad competente, cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, entre otros), lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, expresándose el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación, que necesariamente impone que se funde y motive la competencia de la autoridad para emitirlo.

Otra forma de corroborar la competencia de una autoridad (como lo exige el artículo 16 constitucional) es analizando si la realización de un acto de autoridad encuadra o se ubica sin lugar a dudas en las atribuciones de una o varias disposiciones citadas a manera de fundamentación del acto de molestia, en cuyo defecto, tanto por omisión de la fundamentación, o bien, por falta de adecuación entre la motivación y la fundamentación, dicho acto no cumple los requisitos para su eficacia jurídica.

Debe tenerse en cuenta que la incompetencia jurisdiccional y la ilegitimidad o incompetencia de origen son dos hipótesis jurídicas diferentes, pues la primera se presenta cuando una autoridad carece de las facultades para ejercer ciertas atribuciones, mientras que la segunda deriva de la inexistencia del nombramiento o elección del titular de un órgano administrativo, precisamente porque no se ha realizado o formalizado en términos legales.

Respecto de la competencia territorial, ésta corresponde al ámbito de la jurisdicción que se determina por área territorial o geográfica, en cuyo lugar la autoridad puede jurídicamente ejercer sus facultades o atribuciones, lo que debe haberse señalado con toda precisión en la disposición que sustenta la competencia de la autoridad.

Por su parte, con respecto a los requisitos consignados en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que forman parte de la garantía de legalidad, y que exige a toda autoridad que funde y motive la causa legal del procedimiento, debemos considerar lo siguiente:

La fundamentación y la motivación son dos figuras jurídicas distintas para efectos de validez de todo acto de autoridad; son únicas e indivisibles, por lo que en un momento dado no puede aceptarse que el acto de molestia cumple el requisito de fundamentación, pero no así el de motivación, o viceversa, que el acto tiene motivación pero carece de fundamentación, puesto que la falta de cualquiera de dichos requisitos invalida la presencia del otro, debido a que su requerimiento constitucional está pronunciado de manera conjuntiva, es decir, son inseparables e indivisibles, sobre todo cuando entre la motivación y la fundamentación debe existir adecuación, esto es, los motivos se apoyan en los fundamentos, o los fundamentos soportan la eficacia de los motivos.

En efecto, cuando el artículo 16 de la Constitución señala que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, se debe entender por “fundamentación” la cita precisa del o de los preceptos legales aplicables al caso; no sólo del artículo primigenio sino, más bien, de la ley, Reglamento, Decreto, nombramiento o de cualquier instrumento jurídico que resulte específica o particularmente aplicable a la facultad de la autoridad, además de que la fundamentación también debe ofrecerse con respecto al propósito u objeto que persigue el acto de molestia, y la “motivación” significa que la situación jurídica concreta en que se encuentre una persona, o sus extensiones, sea precisamente a la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación de la autoridad; en palabras sencillas: motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho en que se apoyó la autoridad para determinar la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

Con las consideraciones anteriores se explica también que la satisfacción de los requisitos de fundamentación y motivación requieren reciprocidad y correlación, ya que la adecuación de ellos indica que la autoridad respectiva expone los motivos que deben encuadrar en los supuestos jurídicos previstos en los fundamentos invocados en el acto de molestia, para que el afectado por dicho acto aprecie su eficacia legal o tenga elementos para demostrar su posible ilegalidad, sea porque un acto de autoridad no señaló con precisión los fundamentos legales aplicables al caso o los

invocados son incorrectos; y si no se expresan las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para su emisión, o se trata de cuestiones genéricas y/o abstractas que no satisfacen el requisito de motivación, o bien, resulte tan obvia la ausencia de adecuación entre los motivos y fundamentos citados por la autoridad en su acto de molestia, es evidente que el mismo habría incumplido los referidos requisitos de legalidad que exige el artículo 16 constitucional; luego, el acto de autoridad y, en su caso, los que dependen de él, serán ilegales al estar viciados de origen y debido a la máxima jurídica que reza: “lo accesorio sigue la suerte del principal”.

1.4. DERECHO HUMANO DE LEGALIDAD EN LOS IMPUESTOS

De conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, la obligación de los mexicanos de sufragar el gasto público de los acreedores fiscales debe realizarse de la manera proporcional y equitativa que dispongan “las leyes”, por lo que es necesario citar esta disposición para corroborar la presencia de esta garantía constitucional:

Artículo 31. Es obligación de los mexicanos...

...

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.²

De lo anterior se desprende que no habrá carga fiscal, sea federal o local, si ésta no está considerada en disposición legal previamente expedida a las hipótesis de causación, resultando aplicable el principio de derecho que reza: “no hay obligación fiscal si no existe disposición legal que la establezca”.

Esto explica la razón por la que en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando se definen las especies de contribuciones federales, al rubro se señala: *Impuestos. Son las contribuciones establecidas en Ley, ...; Aportaciones de Seguridad Social. Son las contribuciones establecidas en Ley, ...; Derechos. Son las contribuciones establecidas en Ley, ...; Contribuciones de Mejoras. Son las contribuciones establecidas en Ley.*

Como se hace notar, las contribuciones federales deben estar establecidas en ley, en forma previa a los hechos o actos jurídicos que se coloquen en las hipótesis de causación de una contribución federal, lo que responde al Derecho Humano de legalidad en los impuestos.

1.5. DERECHO HUMANO DE IRRETROACTIVIDAD LEGAL

Este Derecho Humano se contiene en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, que dispone: *A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

Ahora bien, y bajo la tutela del artículo 14 constitucional, se impide la regresión de los efectos y alcances de la ley y, con ello, se evita el conflicto de aplicación de las leyes en el tiempo.

La regresión o retroactividad de una ley o de una norma jurídica se presenta cuando se crea o modifica el texto de una disposición legal, cuyo contenido tiende a modificar situaciones creadas o cumplidas bajo el texto anterior de la disposición, norma jurídica o ley vigente y aplicable en la fecha en que se consumaron los actos o hechos jurídicos de las personas; por tanto, cuando la modificación legislativa pretende retrotraer sus efectos a acontecimientos anteriores a su vigencia, creación o modificación, resulta retroactiva y generalmente se trata de una causa que genera daños a las personas afectadas en la reforma legislativa que tiene alcance sobre hechos o actos jurídicos producidos en fecha anterior a la entrada en vigor de la ley.

Por consiguiente, no puede crearse una disposición legal que pueda afectar hechos consumados o los derechos adquiridos una vez cumplidas las formalidades legales de su tiempo de realización, en la inteligencia de que sus consecuencias jurídicas ya han entrado en el patrimonio del individuo o a su dominio y, por consiguiente, la nueva norma jurídica no los puede afectar ni modificar o trastocar, por no corresponder a acontecimientos que coincidan con la entrada en vigor de la nueva ley o del texto legislativo modificado.

Para demostrar que una ley es retroactiva, basta con advertir su propósito regresivo y, en su caso, identificar los derechos adquiridos conforme a la ley anterior y la posible afectación de los mismos; en caso de aplicarse la nueva disposición, pero de no demostrarse estos efectos, es posible que la norma o disposición de nueva creación no sea retroactiva, como suele ocurrir con las normas referidas a los procedimientos, que se puedan iniciar por las autoridades o los particulares después de la entrada en vigor de la nueva disposición legal, que sólo incorpore requisitos nuevos a dichos procedimientos que habrán de atender el texto vigente, aplicable ya al procedimiento de que se trate.

Es importante la teoría de los derechos adquiridos a la que se refiere al acto realizado que produce o introduce un derecho sobre un bien, sobre el dominio o el provecho del bien material, al patrimonio de una persona y –por lo mismo– no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal ajena a la fecha en que ocurrieron estos acontecimientos, por lo que la ley es notoriamente retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos, ocurridos en fecha anterior a la vigencia de la norma

jurídica de que se trate, sin limitación alguna respecto de la materia de Derecho a la que corresponda (sea civil, mercantil, laboral, fiscal, administrativa, etcétera).

En suma, esta garantía constitucional evita los conflictos de las leyes en el tiempo mediante la distinción entre el efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley; el primero corresponde a la norma jurídica vigente en tiempo pasado y, el segundo, a la aplicación de normas vigentes en el tiempo presente; la nueva ley no puede afectar los hechos realizados antes de su vigencia, por prohibirlo nuestra Carta Magna.

En materia fiscal, las modificaciones a los elementos esenciales de una contribución federal o local sólo aplicarán a los hechos generadores realizados después de la vigencia plena de una nueva disposición fiscal, nunca antes de su vigencia y respecto de actos realizados con antelación a dicho requisito legislativo.

Emilio Margáin Manautou reduce el conflicto de leyes en el tiempo –con respecto al efecto retroactivo de las leyes– cuando señala que basta con precisar el momento en que surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho, de acuerdo con la ley impositiva, qué pudo dar origen a la obligación tributaria y aplicar la norma tributaria que determina un gravamen cuya exigencia depende sólo de que se encuentra en vigor.

Esta postura se recoge en el artículo 7 del CFF, el cual refiere la entrada en vigor de las disposiciones legales, que siempre son de efecto futuro, y encuentra correlación con el artículo 6 del propio CFF, que evita la regresión legislativa cuando señala que *las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran*; entonces, se estará al cumplimiento de las disposiciones fiscales que coinciden en el tiempo, con las situaciones jurídicas o de hecho, cumplidas al tenor de las leyes impositivas vigentes en fecha anterior, habiendo consumado su eficacia jurídica, como se ha dicho, de acuerdo con el momento de realización de las hipótesis de causación.

Por otra parte, del contenido del texto del artículo 14 de la Constitución general de la República, la aplicación retroactiva de una ley está condicionada a que no cause perjuicio a persona alguna, lo que interpretado en sentido contrario indica que la aplicación retroactiva de una norma jurídica sí está permitida cuando beneficie a los particulares, y su principal medio de aplicación benéfica se da en casos de sanción –tanto económica o pecuniaria, como en materia de penas privativas de libertad–, es decir, en materia penal; por ende, cuando se reducen los importes de las sanciones o multas, o la pena de prisión, respectivamente, de modo que si la modificación a una ley resulta una sanción más benigna o pena menor de privación de la libertad, las autoridades y Tribunales competentes deben reconocer el efecto favorable al particular, proveniente de una reforma legislativa de estas características, y aplicar las sanciones que favorezcan al particular o administrado, en este caso sí, de manera retroactiva.

1.6. DERECHO HUMANO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD EN LOS IMPUESTOS (JUSTICIA TRIBUTARIA)

El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece que la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios, será de manera proporcional y equitativa, como lo dispongan las leyes.

Por ende, la ley impositiva (es decir, la que impone cargas fiscales) debe comprender los principios de proporcionalidad y equidad en forma conjunta, los cuales –si bien se refieren a situaciones jurídicas específicas– se encuentran pronunciados y exigidos en la norma constitucional “de manera conjunta” y, por tanto, son inseparables y no pueden expresarse o consignarse de manera individual, ya que la ley impositiva que sólo prevea uno de estos requisitos será inconstitucional.

Efectivamente, la proporcionalidad en el establecimiento de un tributo resulta insuficiente si no comprende a la generalidad de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, dando un trato igual a los iguales y diferente a los desiguales, que corresponde a la equidad de la carga fiscal de que se trate, y viceversa, si una ley fiscal es equitativa y define debidamente a los destinatarios de las obligaciones fiscales, pero no aporta los elementos de graduación en relación con la verdadera capacidad de pago de los contribuyentes, no estaría ofreciendo el requisito de proporcionalidad; esto demuestra que son inseparables los requisitos exigidos por la Constitución para el establecimiento de contribuciones, sean federales o locales.

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben contribuir a los gastos públicos en función de su verdadera capacidad económica; esto es, debe ser justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme al principio de proporcionalidad, se hace una graduación progresiva de la capacidad de pago para que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma superior a los de medianos o bajos ingresos, lo que se puede lograr mediante el establecimiento de tarifas y tasas progresivas, incluso mediante la combinación de ambas, es decir, aplicando una tarifa básica sobre montos mínimos y máximos, y agregando la aplicación de una tasa progresiva con relación al excedente del importe de los ingresos o base impositiva.

El principio de equidad supone la igualdad, ante la misma ley fiscal, de todos los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis de causación, quienes en su carácter de sujetos pasivos de un mismo tributo deben recibir del texto legislativo que impone la carga fiscal un tratamiento común o afín con el resto de los contribuyentes, diseñado en la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, excepciones a las cargas fiscales, plazos de pago, etc., cuya única diferencia será el monto de pago del tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente o sujeto pasivo.

Cuando la integración de los principios de proporcionalidad y de equidad logra su cometido, la ley fiscal o impositiva adopta el carácter de justa porque no agravia al destinatario de la obligación tributaria y, en particular, logra tratar igual a los iguales y –de manera apropiada– es diferente con quienes son desiguales, porque no se encuentran en igualdad de circunstancias con los primeros, a la par que las cargas fiscales responden a su propia capacidad de pago, según su captación de ingresos, que además no tiene por qué sufrir la multigravación o concurrencia impositiva, es decir, la doble o múltiple imposición fiscal sobre el mismo hecho generador de cargas fiscales, lo que en sentido positivo dará lugar al principio de justicia tributaria que se procura con estos principios de proporcionalidad y equidad.

1.7. DERECHO HUMANO DE PETICIÓN Y DE AUDIENCIA

El artículo 17 constitucional señala que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma ni ejercer violencia para reclamar su derecho; por lo mismo, las personas afectadas por actos de terceros o de autoridades deben acudir a los órganos de impartición de justicia competentes en la materia a la que corresponda la controversia, so pena de que –de realizar actos de violencia que se pretendieran justificar por derechos propios afectados por otros– será responsable administrativamente o, incluso, en la vía penal, de los daños que tal violencia hubiere generado en agravio de terceros o de autoridades.

Esta misma disposición constitucional agrega: *Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales;* por tanto, queda en favor de los particulares la posibilidad de hacer valer sus acciones legales, así como sus excepciones y defensas ante los jueces, autoridades o tribunales competentes, ya en ejercicio de sus derechos, o bien, en vía de defensa, para lo cual deben acudir ante el órgano competente de la materia de Derecho que deba conocer el caso de que se trate; además, deberá actuar dentro de los tiempos o términos legales que establecen las leyes, y también colmar o reunir los requisitos que deban cumplirse en el escrito que inicie una instancia legal, es decir, un medio de impugnación o de defensa, acompañando al efecto las documentales y pruebas idóneas para decidir sobre la verdad legal del asunto, esto es, que el juzgador competente pueda analizar los elementos aportados a la controversia y decidir de acuerdo con las normas jurídicas aplicables a quién le asiste la razón.

Debe recordarse que nuestro sistema jurídico es eminentemente escrito, lo cual obliga a los particulares a actuar precisamente por medios escritos que formalizan el reclamo de las personas o sus defensas, precisamente por medio de la firma de quien los suscribe, en la inteligencia de que la falta de firma de un documento produce su ineficacia, sea en un oficio o acto oficial de autoridad o de una promoción de los particulares, puesto que la ausencia de firma de un oficio o de un escrito implica la ausencia de un requisito de eficacia o de validez imputable a la persona que se hace responsable de su emisión o de su presentación, respectivamente.

No obstante, ya en nuestro país se ha incorporado la oralidad como medio procesal de las actuaciones en algunas materias de Derecho; sin embargo, lo actuado oralmente debe quedar asentado de manera impresa, por lo que se mantiene el efecto escrito de las constancias o actuaciones de los juicios orales.

Por su parte, con respecto a la impartición de justicia queda establecido que los Tribunales competentes, jueces, árbitros y demás autoridades dotadas de facultades para emitir resoluciones a una controversia deben prestar sus servicios de manera gratuita respecto de las partes en controversia; se exige que sus decisiones sean imparciales para que el sentido de sus fallos, laudos, sentencias, o como se denomine su resolución, sean pronunciadas lo más apegado a Derecho, es decir, a lo previsto por el legislador en la hipótesis de ley, y su resolución debe pronunciarse de manera completa y pronta, analizando los argumentos y pruebas de las partes en forma congruente y exhaustiva, y dictando su respectiva resolución, laudo o sentencia, dentro de los tiempos establecidos en las leyes. No hay costas judiciales a cargo de las partes, puesto que ello provocaría la parcialidad del juzgador, claro está, entendiendo que se denominan costas judiciales las relativas al pago de la intervención del órgano o juez resolutor, y no las que puedan corresponder a las partes entre sí, o los gastos requeridos para hacer valer sus acciones, defensas o excepciones frente a sus abogados, peritos, valuadores o cualquier otro gasto similar ajeno a la intervención del órgano juzgador.

Para lograr tal imparcialidad, el artículo 17 constitucional señala: *Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.*

Respecto de lo que el artículo 17 constitucional prevé en su último párrafo, en el sentido de que *nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil*, deja a salvo el riesgo de castigo punitivo o corporal que pueda resultar excesivo al castigar la pobreza de un individuo por deudas de carácter meramente civiles, en las que no se adviertan daños patrimoniales que sean constitutivos de delitos mediante otras acciones del deudor, como podría ocurrir en los casos de fraude o de abuso de confianza.

1.8. DERECHO HUMANO DE NO APLICACIÓN DE MULTA EXCESIVA NI DE CONFISCACIÓN DE BIENES

La Constitución prohíbe la aplicación de multas excesivas, según lo señala en el artículo 21:

Artículo 21. Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

...

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

El artículo 22 constitucional establece la prohibición de penas lesivas de la integridad de las personas y de su patrimonio, como son la mutilación, los azotes, la infamia, el tormento, las penas inusitadas y las trascendentales, incluyendo lo relativo a la multa excesiva y la confiscación de bienes.

Ahora bien, es un tanto subjetivo o relativo establecer lo que se entiende por multa excesiva, ya que de la propia acepción gramatical del vocablo “excesivo” se puede considerar aquello que supera las expectativas o posibilidades de las personas; entonces una multa es excesiva cuando supera las posibilidades económicas del infractor, independientemente de que exista una verdadera graduación en relación con la gravedad de la infracción o del ilícito cometido por un individuo; pero en contraposición, la multa que se determina para una infracción específica puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, entonces la dificultad para establecer la sanción de las personas depende de dos premisas –de la gravedad de la infracción y de la capacidad de pago del infractor–, por lo que debe precisarse en la ley sancionadora que la autoridad facultada para imponer multas tenga la posibilidad de graduar, en cada caso, el importe, monto o cuantía de la sanción que debe imponer, para lo cual el legislador debe referir un mínimo y un máximo de sanción económica, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, el daño causado, la capacidad económica del infractor, la reincidencia del sujeto infractor y, en su caso, cualquier otro elemento que pueda influir en la gravedad o levedad de la conducta sancionable que permita individualizar apropiadamente la multa que debe imponerse a cada sujeto, con la intención de evitar su posterior reincidencia, lo cual depende necesariamente de un criterio legislativo justo y flexible, orientado más a las personas que puedan ser sancionadas de manera excesiva, que a aquellas otras que no sufran el mismo efecto económico en su patrimonio, siempre que exista correspondencia entre el monto de la multa, el tipo de infracción y la capacidad de pago del infractor.

Cabe señalar que el sistema de imposición de sanciones en porcentajes fijos no consigue la individualización de la multa, ya que cualquiera que sea la conducta infractora realizada, el importe económico de la sanción sería el mismo, de ahí que el legislador debe permitir la graduación del monto de la multa, eso sí, desde montos verdaderamente mínimos hasta importes máximos que sólo puedan variar en relación con la gravedad de la infracción y la capacidad de pago del sujeto infractor, en cuyo defecto la disposición legal sancionadora sería inconstitucional.

1.8.1. PENA INUSITADA

Es la que por sus características resulta retrógrada y cruel, y se reconoce que este tipo de penas han sido suprimidas o abolidas por ser inhumanas, crueles, infamantes y obscenas de los Derechos Humanos, al grado que se alejan por completo de los propósitos y fines del Estado de Derecho; por lo mismo, este tipo de sanciones no tiene cabida en leyes que se presuman modernas y concordantes con la sociedad actual.

1.8.2. PENA TRASCENDENTAL

Se da ese carácter a las penas que –además de afectar al sujeto infractor de la norma jurídica– destruyen en lo general su entorno personal y económico, pero además afectan a terceros vinculados al infractor (sean sus dependientes o parientes o personas relacionadas con él), por ello, son ajenas a los derechos individuales de las personas y retrógradas, de modo que nuestro sistema constitucional impide su creación y aplicación.

1.8.3. CONFISCACIÓN DE BIENES

El artículo 22 constitucional dispone que está prohibida la confiscación de bienes, pero lo excepciona cuando agrega que *no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas.*

Entonces la confiscación de bienes es constitucionalmente procedente cuando se ordena la adjudicación –en favor del Estado o de otros particulares– de las propiedades de un particular o administrado, con motivo de una sentencia condenatoria en la que se considere la única forma de resarcir el daño causado, sea a la sociedad, al Estado o a los particulares.

1.8.4. LIBERTAD CAUCIONAL

El artículo 20 constitucional establece como garantía que todo acusado de un delito puede solicitar, de inmediato, la libertad bajo caución (fianza) siempre que no se trate de delitos en los que, por su gravedad, la ley penal aplicable prohíba este beneficio.

1.8.5. DERECHO DE PETICIÓN

Los artículos 8 y 35, fracción V constitucionales establecen el derecho de petición (en el primer caso, en favor de todo individuo y, en el artículo 35, fracción V, como prerrogativa de los ciudadanos mexicanos tratándose de cuestiones políticas) para que los gobernados o administrados puedan pedir, solicitar o requerir por escrito, de manera pacífica y en forma respetuosa, dirigido a la autoridad competente, alguna cuestión que represente un interés especial y legítimo, dentro del ejercicio de un derecho, o incluso en relación con un requerimiento vinculado con alguna garantía individual o de tipo social, por lo que, ejercido el derecho de pedir o de petición, la autoridad requerida está obligada constitucionalmente a respetar este derecho y, en consecuencia, dar contestación en breve tiempo.

Pero es de vital importancia entender que, si bien es cierto que la autoridad requerida por alguna petición debe obsequiar la respectiva respuesta sobre lo que se pide, no necesariamente se obliga a la autoridad a conceder lo solicitado por el particular, por lo que se entiende que la autoridad da cumplimiento cabal al artículo 8 y, en su caso, al 35, fracción V de la Constitución una vez que emite respuesta escrita, motivada y fundamentada que resuelva la petición y la dé a conocer al interesado; no obstante, si el contenido de la contestación de la autoridad no satisface los requisitos de legalidad, o bien, de constitucionalidad, el interesado o peticionario puede hacer valer los medios de defensa que las leyes permitan en su favor, ya agotando las vías ordinarias de defensa o, en su caso, el amparo indirecto, considerado como medio extraordinario de defensa, precisamente cuando no exista medio de impugnación ordinario para combatir la resolución dictada por la autoridad en respuesta al ejercicio del derecho de petición.

Respecto de la obligación de dar respuesta a una petición en breve término, también es un tanto abstracto descifrar qué se entiende por “breve tiempo de respuesta”, ya que la urgencia del peticionario no necesariamente puede apresurar a la autoridad competente, salvo el caso de acciones legales realizadas en defensa del presunto responsable de la comisión de un delito federal o local.

Sin embargo, en materia fiscal y administrativa se ha adoptado –como término para que las autoridades competentes emitan respuesta a las peticiones o instancias– el plazo de tres meses al que se refieren los artículos 37 y 131 del CFF, al establecer el primero de estos dispositivos que *las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte*; y en similares palabras, lo relativo a la resolución del recurso de revocación, en el cual se debe dictar en el plazo de tres meses, con el efecto de negativa ficta en el sentido presumible de la validez de la resolución.

Pero ¿cuál es la diferencia entre una petición y lo que debe entenderse por una instancia?

Petición es cualquier solicitud que se realice a las autoridades fiscales y administrativas, que no adopten el carácter de medios de defensa.

Instancia es la petición que se constituye invariablemente en medio de impugnación o de defensa.

El artículo 37 del CFF establece –en materia fiscal federal– las modalidades del ejercicio del derecho de petición en favor de los particulares, en los siguientes términos:

Artículo 37. Negativa ficta

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales, **deberán ser resueltas** en un plazo de tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

(Énfasis añadido.)

De esta disposición se deduce que el particular, en materia fiscal y administrativa, puede hacer valer dentro del ejercicio del derecho de petición, lo siguiente:

a) Instancias. Que corresponden al *medio de defensa ordinario* que establece el CFF, a saber, el recurso de revocación o, en su caso, los medios de defensa administrativos que se establezcan en otras leyes fiscales federales, incluso siendo optativos a decisión del particular, para acudir, si lo desea, directamente ante el H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), conforme a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

b) Peticiones. Que corresponden a cualquier solicitud que se realice a las autoridades fiscales federales, *que no adopten el carácter de medio de defensa, por las que la autoridad administrativa fiscal deba pronunciar respuesta motivada y fundada, con el fin de respetar el derecho de petición ejercido por el contribuyente.*

Los requisitos para promover las instancias o las peticiones ante las autoridades fiscales se establecen en los artículos 18, 18-A, 31, 34, 37, 122 y 123 del CFF, pero invariablemente existe la obligación de pronunciar respuesta, incluso en el caso de lo establecido en negativa ficta, conforme a los artículos 37 y 131 del propio Código Tributario Federal, aun cuando la negativa puede consignarse o señalarse mediante resolución expresa. Por lo mismo, cuando se notifica una resolución expresa, dando respuesta a una petición o resolviendo el recurso de revocación, y en ella se resuelve en sentido negativo a lo pretendido por el particular, debe estudiarse la posibilidad de acudir a los medios de defensa de alzada (juicio fiscal o demanda de amparo directo, según las circunstancias del caso) y hasta que se obtenga

sentencia definitiva, en grado de cosa juzgada, atentos a lo que disponen los artículos 354 al 357 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), es decir, siempre que se ejerza el derecho de pedir, debe alcanzarse resolución o sentencia que atienda en definitiva lo solicitado por el particular, en observancia y cumplimiento del artículo 8 constitucional.

En función de lo anterior, puede incluirse la apreciación jurídica en el sentido de que en el caso de peticiones o rogatorias, frente a las “facultades discrecionales” de las autoridades fiscales que se establecen en los artículos 33-A, 36, tercer párrafo y 74 del CFF, así como 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación (LSTF), que, por tratarse de peticiones de los administrados, el plazo de respuesta a cargo de la autoridad, por regla general, es de tres meses conforme a lo dispuesto por el artículo 37 del Código Tributario Federal, pero, *por su naturaleza y por así disponerlo expresamente el texto de aquellas disposiciones*, respecto de estas rogatorias, el silencio de la autoridad o la resolución expresa que niega lo solicitado por el peticionante no puede ser impugnado con los medios ordinarios de defensa previstos por el Código adjetivo citado; es por ello que solamente pueden ser reclamados ante juez federal por negativa al derecho de petición, mediante el amparo indirecto que establece precisamente la Ley de Amparo vigente, en ejecución del original derecho de petición y por omisión de la autoridad requerida por el administrado, como se ha dicho, al tenor del artículo 8 de la Carta Magna.

Efectivamente, contra las resoluciones que niegan lo solicitado por el contribuyente, en lo relativo a las solicitudes de reconsideración, condonación de multas o de ofrecimientos de dación de pago, cuya respuesta se decide por facultad discrecional de las autoridades competentes, es procedente el juicio de amparo indirecto que por su naturaleza es bi- instancial (admite dos instancias, ya que puede resolverse ante juez de Distrito o en recurso de revisión de la sentencia del amparo indirecto dictada por dicho juez federal ante los Tribunales Colegiados de Circuito o, en su caso, sólo por excepción –por su importancia y trascendencia– por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), dependiendo de los argumentos de la controversia).

No es obstáculo a estas consideraciones que en el texto del artículo 36, tercer párrafo, del CFF se señale una condicionante que limita el derecho de pedir, en lo relativo a solicitudes de reconsideración administrativa, para la revocación de actos emitidos por inferiores jerárquicamente, y por los que se demuestre que no se han cumplido las disposiciones fiscales aplicables, cuando propone en su texto: *... siempre y cuando, los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal*; en tanto que estas condicionantes no derivan de ninguna disposición constitucional particularmente establecida para el derecho de petición, como se puede corroborar del texto de los artículos 1 y 8 de la Carta Magna.

Se asume esta apreciación en virtud de que se opone a la armónica interpretación de las disposiciones constitucionales citadas en el párrafo anterior, porque el artículo 36, tercer párrafo, del CFF deviene genérico, abstracto e imperfecto en tanto no expresa por qué favorece sólo a quienes no hicieron valer medios de defensa y, en segundo lugar, con qué fundamento constitucional se justifica que respecto de quienes hicieron valer los medios de defensa les imponga un efecto limitativo que se opone al ejercicio fundamental del derecho de petición, y tampoco precisa el efecto sancionatorio de tales condiciones. Este razonamiento supera, por mucho, el contenido de la disposición que nos ocupa, precisamente por la máxima que reza: “donde la ley no distingue, no es dable distinguir”, en otras palabras, *donde la Carta Magna no distingue, no es dable hacer distingos en leyes secundarias*; por ello, el artículo 36, tercer párrafo, del CFF se considera una norma jurídica imperfecta e inconstitucional.

Asimismo, la disposición que ya se tilda de inconstitucional es una norma de procedimiento genérica y abstracta, *que incluso no obliga a su interpretación estricta, al tenor del artículo 5 del CFF*, cuyo texto, vinculado con el artículo 14 de la Carta Magna encuentra en materia de Derecho Humano de legalidad las siguientes características de interpretación y aplicación:

Artículo 5.

Aplicación estricta de las normas tributarias :

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan *excepciones a las mismas*, así como *las que fijan las infracciones y sanciones*, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas *que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*.

...

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de Derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.:

Como se advierte, el artículo 5 del CFF establece el *método estricto de interpretación de las normas fiscales federales*, cuando se trate de:

1. Cargas fiscales.
2. Excepciones a las cargas fiscales.

3. Infracciones.

4. Sanciones.

Los supuestos referidos en los anteriores incisos 1. y 2. incluyen a todas las disposiciones fiscales que se refieran a los elementos del tributo, a saber: sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa.

En estos casos, el método de interpretación de las normas fiscales es inexcusablemente estricto, es decir, directo e inmediato al texto de ley tributaria, *lo que no ocurre en el caso del artículo 36, tercer párrafo del CFF por no ubicarse en ninguno de estos presupuestos jurídicos, referidos por el artículo 5 reseñado.*

Al contrario, el mismo artículo 5 del CFF permite que en los demás casos (... las *otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica*) *el método de interpretación jurídica es libre*, no estricto, ya que expresamente se permite utilizar cualquier método de interpretación jurídica, puesto que del análisis que se realice al contenido del artículo 36, tercer párrafo, del CFF, se puede constatar que no involucra las hipótesis referidas para la estricta aplicación de las normas fiscales, y es que se trata de una norma de procedimiento que prevé el ejercicio del derecho de petición para la revisión discrecional del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales federales, frente al cumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables precisamente para revisar su legalidad; por ende, utilizando el método complementario o de simetría con otros supuestos y ordenamientos legales (esto es, apoyándose en la hermenéutica jurídica para desentrañar las abstracciones, imprecisiones o generalidades que dieron lugar a sus defectos legislativos o constitucionales), que ponen en riesgo el ejercicio del derecho de petición, así como las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, jurídicamente se puede cuestionar su interpretación, contenido e inconstitucionalidad, cuando los medios de defensa no riñan con el derecho de petición con argumentos que no sean materia de la cosa juzgada.

2. ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA LEY

1. Generalidad. Quiere decir que la ley debe aplicarse para todos los supuestos, personas o cosas que se encuentren comprendidas dentro de su propia hipótesis, para todas las situaciones generales que encuadran en su propio marco normativo, sin distinción de persona, credo, posición económica, política o condiciones sociales; incluye, desde luego, la observancia tanto de autoridades como de particulares.

2. Obligatoriedad. Se trata del deber que tienen todas las personas físicas y morales –en su calidad de gobernados y gobernantes– de acatar la ley, conforme a lo que debe hacerse, ejecutarse o cumplirse, y para ese efecto el Estado cuenta con el poder coactivo, esto significa que si no se cumple espontáneamente con lo ordenado por la ley, se dispone de la fuerza pública para hacerla cumplir.

3. Impersonalidad. Se refiere a que toda ley no debe concretarse a una persona específica porque no puede estar enfocada a un caso concreto y determinado de antemano, pues ello violaría el principio de generalidad e igualdad ante la ley, y debe aplicarse en igualdad de condiciones para todos los sujetos comprendidos en su esfera normativa.

4. Imperatividad. Significa que las leyes son impuestas a quienes se dirigen en forma forzosa y/o autoritaria en caso de que no se cumplan sus indicaciones y, por supuesto, cuando se cumpla voluntariamente; de aquí deriva el carácter esencialmente coactivo de la misma.

5. Permanencia. La ley debe aplicarse durante todo el tiempo que se encuentre en vigor, esto es, hasta que sea abrogada o derogada, siguiendo el principio de autoridad formal de la misma; esto quiere decir que para modificarla o dejarla sin efecto se deben seguir los mismos pasos que se observaron para su creación legislativa.

6. Irretroactividad. Significa que por regla general no debe aplicarse u obrar sobre el pasado, sobre todo en perjuicio de persona alguna y, en materia fiscal, generalmente su observancia es posterior a la fecha de su publicación en el órgano oficial respectivo, pues no tenemos conocimiento de su aplicación retroactiva en perjuicio o en beneficio de los particulares, incluso, ante la eventualidad de que el fisco federal o local puedan verse afectados.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Cursivas más

*

Cursivas más

*

Cursivas mías

*

Cursivas mías

*

Cursivas mías

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo V. LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

CAPÍTULO V

LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

1. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

La responsabilidad administrativa de los servidores públicos es una rama del Derecho Administrativo, cuyo tema, si bien no es novedoso, es relativamente reciente como disciplina jurídica. No obstante, debemos referir que acerca de esta institución los tratadistas europeos la refieren como ... *un fenómeno moderno en cuanto que sólo pudo surgir desde el momento en que el Príncipe perdió la facultad absoluta de separar libremente a sus servidores*, ya que, mientras el gobernante podía remover libremente a sus colaboradores, no era necesaria la regulación de un procedimiento para sancionar sus faltas, por lo que la normatividad en esta materia sólo surgió a partir del momento en que fue reconocido el derecho de inamovilidad de los empleados que participan en el ejercicio de la función pública.

En nuestro país, antes de que se creara esta disciplina jurídica, los estudiosos del Derecho se ocupaban principalmente de las responsabilidades penal y política de los empleados y funcionarios públicos, sin hacer mayor caso al estudio de su responsabilidad administrativa. Esto se puede comprobar con la lectura de obras destacadas como la de los ilustres maestros Gabino Fraga, Andrés Serra Rojas, Jorge Olivera Toro y Miguel Acosta Romero, y de los estudios especializados en materia de responsabilidades, entre los que destaca la obra del licenciado Raúl F. Cárdenas y, por supuesto, del doctor Luis Humberto Delgadillo, cuya obra *El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos* mereció el premio que otorga el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), en 1989.

Otro aspecto a destacar es que el tema de la responsabilidad administrativa, a nivel universitario, no ha sido incluido en los programas de Derecho Administrativo, pues si acaso sólo se llega a mencionar como parte del estudio del régimen jurídico de los empleados públicos o en su correlación con la facultad disciplinaria en materia de relaciones jerárquicas, sin detenerse en su análisis objetivo y particular como rama especializada del Derecho Administrativo.

Esta omisión de incluir una asignatura para el estudio de la responsabilidad administrativa o disciplinaria en las aulas universitarias de nuestro país tiene su explicación histórico-jurídica, en razón de que ni el Constituyente de 1857 ni el de 1917 la establecieron de manera clara y precisa, y las leyes de responsabilidades anteriores a la vigente tampoco la regularon, por lo que el aspecto disciplinario en el campo de las relaciones que se generan en ejercicio de la función pública se dejó sobre todo como parte del Derecho Laboral.

El paso fundamental para su desarrollo se dio con las reformas constitucionales y legales promovidas a fines de 1982, con las que se fijó la naturaleza, el objeto, la finalidad y el régimen de la responsabilidad administrativa, así como la correspondiente potestad disciplinaria, en razón del interés del Estado por proteger los valores que presiden el ejercicio de la función pública.

2. AUTONOMÍA DE LAS RESPONSABILIDADES

Cuando el servidor público comete infracción a las disposiciones legales que regulan el ejercicio de la función pública incurre en responsabilidades sujetas a un régimen especial, haciéndose acreedor a la imposición de sanciones conforme a la ley reguladora de sus funciones y responsabilidades, que pueden presentar características diferentes de acuerdo con la naturaleza del régimen legal aplicable, de los órganos que intervienen, de los procedimientos y de la jurisdicción.

Por esta razón, si el servidor público lesiona valores protegidos por las leyes penales, la responsabilidad en que incurre es penal y, por tanto, le serán aplicables las disposiciones y los procedimientos de esa naturaleza; cuando realiza funciones de gobierno y dirección, su conducta puede llegar a lesionar los intereses públicos fundamentales o su buen despacho, dando lugar a la responsabilidad política; y cuando en el desempeño de su empleo, cargo o comisión incumple con las obligaciones que su estatuto impone para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficacia en el ejercicio de la función pública, la naturaleza de la responsabilidad es de carácter administrativo.

Bajo esta premisa se observan tres diferentes tipos de responsabilidad de los servidores públicos frente al Estado, las cuales pueden generarse simultáneamente con una sola conducta, dando lugar a la imposición de tres diferentes tipos

de sanciones mediante diferentes procedimientos, que pueden ser los siguientes: un proceso penal ante el Poder Judicial, un juicio político ante el Poder Legislativo, y un procedimiento administrativo ante la autoridad encargada de la facultad disciplinaria. Así lo establecía la entonces Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos en su artículo 4, reformado por última vez, según publicación en el DOF del 21 de julio de 1992, al señalar expresamente:

Cuando los actos u omisiones materia de las acusaciones queden comprendidos en más de uno de los casos sujetos a sanción y previstos en el artículo 109 constitucional, los procedimientos respectivos se desarrollarán en forma autónoma e independiente, según sea su naturaleza y por la vía procesal que corresponda, debiendo las autoridades a que alude el artículo anterior, turnar las denuncias a quien deba conocer de ellas, y debe destacarse que no podrán imponerse dos veces por una sola conducta, sanciones de la misma naturaleza.

El artículo 6 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP) establece:

Cuando los actos u omisiones de los servidores públicos, materia de las quejas o denuncias, queden comprendidos en más de uno de los casos sujetos a sanción y previstos en el artículo 109 constitucional, los procedimientos respectivos se desarrollarán en forma autónoma según su naturaleza y por la vía procesal que corresponda, debiendo las autoridades a que alude el artículo 3, turnar las quejas o denuncias a quien deba conocer de ellas. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.

Cuando nos referimos a la responsabilidad administrativa en el ámbito de la administración pública federal, encontramos que la infracción a las obligaciones que establece el estatuto jurídico del servidor público, simultáneamente, pueden dar lugar a una sanción disciplinaria y a la reparación del daño causado, de las cuales la primera será impuesta y determinada por la autoridad administrativa, y la segunda, por el Tribunal competente; ambas conforme a leyes y procedimientos administrativos.

De esta manera, aunque el estudio integral de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos comprende los aspectos de la sanción disciplinaria y de la reparación del daño, para delimitar la responsabilidad en materia de disciplinaria administrativa sólo nos referimos a la sanción disciplinaria.

3. ANTECEDENTES NORMATIVOS

El primer antecedente se encuentra implícito en la Constitución de 1857 y sus leyes reglamentarias en materia de responsabilidades; sin embargo, no existió un desarrollo de esta disciplina administrativa, pues sólo contempló disposiciones minúsculas relacionadas con los servidores del Estado, sin que existiera la profundidad de esta institución de la responsabilidad administrativa disciplinaria.

De la lectura del Título IV de la Constitución de 1857 se observa, independientemente de la responsabilidad del Presidente de la República, que sólo contempla las responsabilidades de los diputados, ministros de la Suprema Corte y secretarios de Estado a nivel federal, así como las de los gobernadores a nivel estatal, en materia de delitos, faltas y omisiones oficiales y delitos comunes, siendo las únicas dos leyes que reglamentaron este Título la Ley de Juárez (del 3 de noviembre de 1870) y la Ley de Porfirio Díaz (del 6 de junio de 1886) que, por cierto, estuvieron vigentes de manera simultánea hasta el 21 de febrero de 1940, sin que contemplaran las responsabilidades de los demás agentes de la actividad del Estado.

El Constituyente de 1917 consignó la responsabilidad administrativa en los artículos 108 y 110 de la Constitución con el nombre de “omisiones” de los funcionarios públicos, pero sólo estableció el procedimiento y la autoridad para sancionar la comisión de los delitos o faltas oficiales, utilizando ambos conceptos como sinónimos y sujetándolos a las disposiciones de naturaleza penal, sin tocar lo relativo a las omisiones en que incurrieran los funcionarios y empleados en el desempeño de su cargo, por la vía y naturaleza administrativa.

También las leyes de responsabilidades reglamentarias del texto original de la Constitución de 1917, expedidas durante la administración de los presidentes Cárdenas y López Portillo, omitieron la regulación de las responsabilidades administrativas, seguramente por la gran fuerza de atracción de las responsabilidades penales y políticas, o tal vez por la falta de precisión del texto constitucional, que asimiló las omisiones a las faltas oficiales, dándoles el tratamiento de infracciones de naturaleza penal.

Otro antecedente que merece ser citado es la Ley de Responsabilidades del 30 de diciembre de 1939, misma que estableció como faltas oficiales de los funcionarios y empleados de la Federación “las infracciones y omisiones cometidas por los mismos en el desempeño de sus funciones y que no sean conceptuadas como delitos por la Ley”, las cuales, para su regulación sancionatoria, contemplaron un procedimiento de naturaleza penal ante jueces penales y un jurado popular en materia penal, quedando igualmente sin regulación la responsabilidad en materia administrativa.

Lo mismo sucedió con la Ley López Portillo, del 27 de diciembre de 1979, al definir –en su artículo 4– las faltas oficiales como las infracciones en que incurren los funcionarios o empleados durante su encargo o con motivo del mismo, que afecten de manera leve los intereses públicos y del buen despacho y no trasciendan al funcionamiento de las instituciones y del gobierno, supuesto de infracción que era sancionable con sólo una amonestación (en los casos de funcionarios con fuero) y con suspensión del cargo de uno a seis meses o inhabilitación hasta por un año; no obstante, el procedimiento para la aplicación de dichas sanciones era de carácter penal, omitiendo el correspondiente a la responsabilidad en materia administrativa.

Como se observa, de los diferentes ordenamientos –tanto constitucionales como reglamentarios– no se establece de modo expreso la responsabilidad administrativa, a pesar de que las han identificado como violaciones leves que afectan el desempeño correcto de la función pública, denominándolas omisiones y faltas oficiales; sin embargo, nunca se ocuparon de establecer los procedimientos y autoridades para sancionarlas, ni mucho menos precisaron su naturaleza administrativa derivada de la calidad de empleado o funcionario que tiene a su cargo el ejercicio de una función pública.

Pero es posible que esa falta de regulación en esta disciplina administrativa de los servidores públicos se debió a que otras leyes sustantivas la contemplaban, como la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal (LPCGPF) y la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, y las disposiciones reglamentarias de carácter interno de las dependencias, creando una fuerte confusión entre el aspecto penal, administrativo e incluso laboral, respecto de la sanción disciplinaria, cuyo defecto principal obedecía a lo reducido de los casos sancionables.

4. REGULACIÓN NORMATIVA

Por virtud de las omisiones que se han comentado, respecto de la falta de regulación de la institución de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos, en un Estado moderno y cambiante estas omisiones fueron subsanadas desde el inicio de la administración del presidente Miguel de la Madrid (1982-1988), quien, en cumplimiento al Programa de Renovación Moral de la Sociedad, reestructuró un completo sistema de responsabilidades de los servidores públicos al promover las reformas al Título IV de la Constitución y del Título X del Código Penal; la inclusión del artículo 32 Bis de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) –vigente en esa época– y la entonces novedosa Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en cuya exposición de motivos se precisaba que el Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos *...se compone de cuatro modalidades de la responsabilidad: La penal y la civil, sujetas a las leyes relativas, y la política y administrativa, que se regularían por esta iniciativa de la Ley reglamentaria del Título Cuarto Constitucional.*

Estas reformas constituyeron el paso fundamental para la determinación de la responsabilidad administrativa, al establecer sus bases normativas en la Constitución y en la ley; al crear, en ese entonces, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, así como las Contralorías Internas, como órganos de control y fiscalización encargados del ejercicio de la potestad disciplinaria en la administración pública federal, y los procedimientos para la aplicación de las sanciones, así como la vía jurisdiccional a cargo del entonces denominado Tribunal Fiscal de la Federación –hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA)–, para juzgar la legalidad del ejercicio de esta potestad disciplinaria de los servidores públicos, por sus actos u omisiones dentro de su actividad administrativa.

Esta institución de la responsabilidad disciplinaria en nuestro país tiene sus primeras manifestaciones a partir de 1983 con el establecimiento de las bases constitucionales, legales, orgánicas y jurisdiccionales de referencia, como parte del sistema de responsabilidades de los servidores públicos, dando lugar al desarrollo del derecho disciplinario como una rama de la ciencia del Derecho Administrativo, que tiene como objetivo el estudio de la regulación normativa de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos.

Así, esta responsabilidad y su naturaleza específica la debemos ubicar en la iniciativa de reformas al Título IV de la Constitución, en cuya exposición de motivos se planteó el cambio de nombre de funcionarios y empleados de la Federación por el de “Servidores Públicos”, que implicaba una transformación en la concepción de quienes al participar en el ejercicio de la función pública pueden afectar los intereses nacionales.

En dicha exposición de motivos de la iniciativa de reformas al Título IV de la Constitución se manifestaba que *...la propia denominación de servidor público, más que un simple cambio de palabras, expresa la voluntad y misión de servicio que tienen los ciudadanos que trabajan para el Estado y sus empresas, lo que otorga a la persona física, servidor público, una calidad especial dentro de la sociedad al participar del ejercicio de una función del Estado, que lo sujeta, en consecuencia, a responsabilidades especiales en razón de la materia a su cargo.*

Este concepto de “servidor público” imprime al ciudadano una característica especial, adicional al estatuto general que como ciudadano le corresponde, en virtud del cual queda sujeto a una serie de responsabilidades adicionales a las penales y civiles de todos los ciudadanos (como la política), cuando por la naturaleza y el nivel de su participación en la función pública afecta los intereses públicos fundamentales o su buen despacho, y la responsabilidad administrativa, cuando por el cumplimiento de sus obligaciones como servidor público afecta la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observados en el desempeño de la función pública, distinciones que hoy en día se encuentran reguladas por disposiciones independientes.

El 13 de marzo de 2002 se publicó en el DOF la LFRASP, que vino a modificar el régimen de responsabilidades en el servicio público, con el propósito de afianzar su proceso de sistematización y perfeccionamiento iniciado en diciembre de 1982, pretendiendo enaltecer esos principios consagrados en el artículo 113 constitucional, que estatuye que las leyes sobre responsabilidad administrativa de los servidores públicos determinarán sus obligaciones y responsabilidades

para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones.

Este cambio al sistema de responsabilidades en comento viene a separar las responsabilidades administrativas y políticas exigibles en el ámbito federal, que anteriormente se encontraban inmersas en un solo ordenamiento, esto es, en la anterior Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

En el orden federal, las responsabilidades administrativas se regulan en la LFRASP, mientras que las responsabilidades políticas –así como el procedimiento para permitir el enjuiciamiento penal de los servidores públicos que gozan de fuero– se regulan de manera independiente a través de su ley respectiva y por medio del órgano legislativo competente, sea federal o local.

Sin embargo, no obstante estos cambios en este nuevo régimen de las responsabilidades administrativas, aún se preservan los principios relativos al Título IV constitucional, sólo que se perfeccionan algunos aspectos fundamentales, como los que, entre otros, se enlistan a continuación:

1. Se establecen, en un solo ordenamiento jurídico, la responsabilidad administrativa de los servidores públicos y, en otro, los juicios políticos y las declaraciones de procedencia;
2. Se establecen controles y sanciones administrativas, independientemente de la sanción penal a la que haya lugar, contra el tráfico de influencias;
3. Se establece la creación del Registro Público de Servidores Públicos Sancionados;
4. Se impone a las dependencias y entidades federales la obligación de consultar el registro señalado, de manera previa a la contratación de cualquier persona;
5. Se garantiza la transparencia de la información sobre la situación patrimonial de los servidores públicos, regulando el acceso a la misma por parte del público;
6. Se otorgan atribuciones para aplicar esta ley al Instituto Federal Electoral (IFE), los Tribunales Agrarios y la Auditoría Superior de la Federación (ASF);
7. Se incorporan nuevos servidores públicos a quienes se les puede aplicar esta nueva ley;
8. Se amplían los plazos de prescripción para sujetar al procedimiento a los servidores públicos; y
9. Se establece por primera vez en esta materia de responsabilidades administrativas el embargo precautorio, a través de la Tesorería de la Federación (TESOFE) –en contra de los presuntos responsables–, para garantizar el cobro de las sanciones económicas que adoptan el carácter de créditos fiscales.

5. NATURALEZA ADMINISTRATIVA

La naturaleza administrativa de este tipo de responsabilidades disciplinarias deriva de la relación de servicio que se produce en el ejercicio de la función pública, y la facultad para sancionarla constituye uno de los poderes inherentes del Estado, atendiendo su relación jerárquica, por lo que la responsabilidad administrativa y su correlativa potestad disciplinaria obedecen al principio de coherencia entre la actuación de los servidores públicos y los valores y principios fundamentales que para la función pública consigna la Constitución (legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia), con independencia de las obligaciones que derivan de los contratos de trabajo o de los nombramientos de los servidores públicos, cuya naturaleza jurídica es distinta.

Como el establecimiento de esta responsabilidad no puede quedar al criterio de la autoridad, puesto que se violaría el principio de seguridad jurídica que la Constitución garantiza en favor de los individuos, la propia norma jurídica primigenia o de sus albores estableció el catálogo de las conductas que pueden generarla. Así, la entonces Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y la actual LFRASP, artículos 47 y 8, respectivamente, contienen un código de conductas para quienes participan en la función de servicio público, con el fin de salvaguardar los principios fundamentales de esta actividad, estableciendo además el procedimiento y las sanciones correspondientes.

Para el ejercicio de esta potestad disciplinaria administrativa, la ley de origen señalaba –en sus artículos 51, 52 y 60– quiénes eran los titulares de la facultad disciplinaria, conforme al principio de la división de poderes, al establecer que su ejercicio en el Poder Judicial federal corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), y en el Poder Legislativo a las Cámaras de Diputados y Senadores; pero respecto del Poder Ejecutivo, la potestad sancionadora se otorga a los superiores jerárquicos de los servidores públicos, a través de las contralorías internas de cada dependencia, así como a la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación, ahora Secretaría de la Función Pública (SFP).

Conforme a la ley aún vigente en esta materia, los artículos 3 y 4 establecen quiénes son las autoridades facultadas para aplicar esta ley, así como las encargadas de tramitar y sustanciar los procedimientos disciplinarios correspondientes, tanto en las dependencias como en las entidades de la administración pública federal.

De esta manera, encontramos que la naturaleza de la responsabilidad administrativa se explica en razón del ejercicio de una delicada función, que al ser la manifestación de la potestad estatal debe ser realizada en beneficio de la colectividad, de acuerdo con los valores que la sociedad ha previsto en la propia Constitución y que el Constituyente ha tratado de mantener y seguir mejorando para su regulación jurídica.

6. ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN

De acuerdo con la naturaleza administrativa de la responsabilidad disciplinaria en razón de la calidad de los sujetos que intervienen, de la relación en que se manifiesta, del régimen legal aplicable, de los procedimientos para su sanción y de la autoridad jurisdiccional que conoce de las controversias en las que se impugna su legalidad, podemos encontrar los elementos que componen la infracción que genera la conducta del servidor público.

Para ello, necesariamente tenemos que remitirnos a la teoría del acto jurídico que, por tratarse de un fenómeno en que la voluntad no busca el resultado jurídico que la ley prevé, nos enfrenta a un hecho jurídico en el que participan dos elementos fundamentales: uno objetivo y otro subjetivo.

El elemento objetivo tiene su origen en una conducta de acción u omisión que lesiona los valores fundamentales de la función pública; por tanto, no es necesario que la conducta produzca un daño material al Estado, o que el servicio deje de prestarse, puesto que la infracción se produce sólo por el hecho de que la actuación del servidor responsable atente contra los valores fundamentales que conforman el ejercicio de la función pública, independientemente de que se produzca o no un daño material, o de que la conducta sea dolosa o culpable.

En cuanto al elemento subjetivo, lo integra una persona con características particulares, en su carácter de servidor público que –en el ejercicio de sus funciones– tiene obligaciones especiales para con el Estado, derivadas de un estatuto jurídico que regula su relación.

Pero debe destacarse que, si el sujeto responsable careciera de la calidad de servidor público, no podría llegar a generarse la responsabilidad disciplinaria, por no tener a su cargo las obligaciones que impone la función pública, salvo el caso en que un particular vinculado con un servidor público conjuntamente se coloquen en una hipótesis de sanción.

7. LA FACULTAD DISCIPLINARIA

La imposición de sanciones por incumplimiento de las obligaciones que la ley establece a cargo de los servidores públicos es un poder inherente a los órganos del Estado, toda vez que el ejercicio de las funciones públicas requiere de la autoridad correspondiente para cumplir con las tareas que le son asignadas, pues sería ilógico que a una autoridad se le otorgaran atribuciones sin el poder suficiente para su cumplimiento.

Esa facultad para sancionar las faltas disciplinarias cometidas por los servidores del Estado en el ejercicio de una función le es otorgada a cada uno de los Poderes de la Unión para que, internamente y conforme a los procedimientos que la ley aplicable establece, impongan las sanciones correspondientes que, de acuerdo con lo que establecía el artículo 53 de la entonces Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, consisten en apercibimiento, amonestación, suspensión, destitución, sanción económica e inhabilitación temporal, las cuales actualmente se mantienen en el artículo 13 de la vigente LFRASP, con excepción del apercibimiento privado o público, cuya efectividad se ha considerado insuficiente en la práctica.

En la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos promulgada a raíz de la creación de la institución de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos, en diciembre de 1982, señalaba su artículo 51 que *la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, establecerán los órganos y sistemas para identificar, investigar y determinar las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 47, así como para aplicar las sanciones establecidas en el presente capítulo...*, y que *lo propio harán, conforme a la legislación respectiva y por lo que hace a su competencia, las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión*. En el ámbito del Poder Ejecutivo, el artículo 60 de la propia ley establecía la titularidad de la facultad disciplinaria en favor de la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación, así como de los superiores jerárquicos de los servidores públicos, quienes la ejercen a través de las denominadas contralorías internas de cada dependencia; actualmente, la ley vigente, en su artículo 4, establece quiénes son los encargados de la facultad disciplinaria, siendo éstos los contralores internos, los titulares de Auditoría, Quejas y de Responsabilidades, de los órganos internos de control, de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la Procuraduría General de la República (PGR).

El procedimiento para la imposición de las sanciones se encontraba regulado por el artículo 64 de la anterior Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos –posteriormente por el artículo 21 de la LFRASP–. Este procedimiento concluye con una resolución administrativa que, como acto de autoridad, debe ser ejecutado de inmediato (según lo disponía el artículo 75 de este ordenamiento, 30 de la ley vigente), independientemente de que sean impugnadas mediante recurso administrativo de revocación, ante la propia autoridad, o en juicio de nulidad ante el actual TFJA.

Como todo acto de autoridad, las resoluciones que emita la autoridad encargada de la facultad potestativa y en las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos, por actos u omisiones en el desempeño de sus actividades encomendadas, quedan sujetas a los requisitos de fundamentación y motivación que la Constitución exige para todos los actos de molestia, pero al mismo tiempo tienen la característica de ejecutividad de los actos administrativos y, por lo mismo, quedan sujetos al régimen jurídico de éstos, por lo que su ejecución sólo puede ser suspendida a solicitud del servidor público sancionado cuando haya impugnado la resolución que impuso la sanción y garantice el interés económico, siempre y cuando la ejecución pudiera producir daños de posible reparación y la suspensión no perjudique al interés social o al de un servicio público.

La exposición de motivos de la entonces Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos señalaba que la vigilancia de los servidores públicos estarán a cargo, en primer término, de los superiores jerárquicos y de los órganos

de control de las dependencias y entidades, ...los que quedan facultados para imponer las sanciones disciplinarias que requiera una administración eficaz y honrada, tales como sanciones económicas limitadas, como el apercibimiento, amonestación privada y pública, destitución para los trabajadores de confianza y suspensión hasta por tres meses..., y que la SFP (antes Secretaría de la Contraloría General de la Federación) es la autoridad especializada para identificar las responsabilidades administrativas y para aplicar las sanciones disciplinarias que pueden llegar a la ... destitución de cualquier servidor público no designado por el Presidente de la República...

Bajo este esquema se puede apreciar que, en el ámbito de la administración pública federal, la vigente LFRASP establece que el ejercicio de la facultad disciplinaria estará a cargo de los contralores internos, los titulares de Auditoría, Quejas y de Responsabilidades, de los órganos internos de control, de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la PGR, quienes pueden aplicar sanciones que van desde la amonestación privada o pública hasta la destitución o inhabilitación de los servidores públicos para ejercer un cargo o función pública.

En consecuencia, la imposición de las sanciones disciplinarias es un acto de autoridad en todo el sentido de la palabra, como la expresión de un poder que deriva del *status positivus civitatis*, y se explica por la posición del ciudadano que participa en el ejercicio del poder público, el cual lo hace diferente de los demás ciudadanos.

Como acto de autoridad, la sanción impuesta constituye un acto administrativo integrado por los elementos subjetivo, objetivo y formal, propios de la facultad sancionadora. Así, tenemos que el elemento subjetivo está integrado por los sujetos activo y pasivo.

El sujeto activo es la administración pública federal que impone la sanción en ejercicio de la facultad disciplinaria, mientras que el sujeto pasivo es la persona infractora que tiene la calidad de servidor público.

Por su parte, el elemento objetivo está constituido por el objeto, el motivo y el fin de la sanción administrativa; el objeto es el castigo de una conducta que al violar los principios fundamentales de la función pública afecta su adecuado ejercicio; el motivo lo constituye la violación a las obligaciones fundamentales a cargo de todo servidor público, y el fin es evitar que se continúen realizando las conductas que dañan el ejercicio de la función pública.

El elemento formal lo constituye el procedimiento que en sede administrativa debe observar la autoridad para la imposición de la sanción, procedimiento regulado por el artículo 21 de la LFRASP (anteriormente artículo 64 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos), mediante el cual se garantiza el derecho de audiencia a los presuntos infractores y que la resolución sea emitida debidamente fundada y motivada por la autoridad competente.

La resolución que establece la sanción como acto administrativo participa de las características de presunción de validez y de ejecutividad. La validez, como presunción *iuris tantum*, permite que el acto produzca sus efectos mientras no se demuestre que no reúne los elementos exigidos por la ley, lo cual puede demostrarse mediante el recurso administrativo ante la propia autoridad, o a través del juicio de nulidad ante el TFJA, según lo dispone el artículo 25 de la LFRASP (anteriormente el artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos).

Por su parte, la ejecutividad del acto administrativo permite su eficacia sin necesidad de que otra autoridad diferente lo califique, ya que la fuerza propia del acto autoriza su ejecución.

De las cinco sanciones administrativas que contempla el artículo 13 de la vigente LFRASP, es la de destitución –que desde su origen era contemplada por el artículo 53 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos– la que dio lugar a grandes controversias, sobre todo porque se consideraba que cuando ésta se imponía, la autoridad administrativa lesionaba los derechos de los trabajadores, pues se cuestionaba que para resolver la conclusión de una relación de trabajo, sólo era competente la autoridad laboral.

Esta polémica se generaba fundamentalmente por el texto de las entonces fracciones II y IV del artículo 56 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en las que se establecía que *la destitución del empleo, cargo o comisión de los servidores públicos, se demandará por el superior jerárquico, y que la Secretaría promoverá los procedimientos... demandando la destitución del servidor público responsable*, que por su redacción dio lugar a considerar que la autoridad administrativa no podía –en ejercicio de su facultad disciplinaria– destituir.

Se cuestionaba que la autoridad administrativa no podía destituir o cesar sin la calificación de las autoridades jurisdiccionales en materia laboral, en virtud de que los derechos de los trabajadores están protegidos por las disposiciones del artículo 123 y sus leyes reglamentarias –la Ley Federal del Trabajo (LFT) y la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado (LFTSE)–, por lo que esos derechos no pueden ser desconocidos; sin embargo, se olvidaba y perdía de vista que la responsabilidad administrativa también se encontraba regulada a nivel constitucional en términos de los artículos 109, fracción III, y 113, y que la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos era y sigue siendo una ley reglamentaria del Capítulo IV de la Constitución, por lo cual el rango de ambos ordenamientos es del mismo nivel fundamental o supremo.

Lo que sucedía es que en ese entonces esta materia disciplinaria administrativa era novedosa, y esa sanción administrativa relativa a la destitución, en uno y en otro caso (laboral y administrativo), tiene origen y naturaleza diferente, puesto que obedecen a distintas causas y fines. Es cierto que el resultado en ambos casos es la conclusión de la relación laboral; sin embargo, cuando ésta es impuesta por un patrón, como tal, se requiere la intervención de una autoridad que califique su procedencia de acuerdo con la naturaleza contractual o del nombramiento, por lo que la decisión del patrón se apoya en la apreciación de la falta, respecto de las actividades a que obliga el contrato o el nombramiento, en tanto que la destitución como acto administrativo y como sanción disciplinaria constituye un acto de autoridad precisamente para sancionar la comisión de una infracción por una conducta que afecta el ejercicio de la función pública.

La corriente laboralista parte de los principios protectores de los derechos de la clase trabajadora, como una clase débil frente a la clase patronal, con el fin de disminuir la desigualdad entre el capital y el trabajo. Sin embargo, se ha llegado al extremo inadmisibles de que sólo los tribunales laborales pueden calificar la conclusión de las relaciones individuales del trabajo, lo cual es parcialmente cierto, pero sólo en tanto se planteen conflictos eminentemente laborales; no obstante, tratándose de actos de autoridad administrativa, dichos tribunales de competencia laboral no pueden calificar la actuación de la administración pública, pues de lo contrario se desvirtuaría el principio de la división funcional de poderes, que consagra el artículo 49 constitucional.

Ante dichas limitaciones de competencia tenemos que la destitución de un empleado puede manifestarse como un acto de un patrón que responde a situaciones concretas de la ejecución del trabajo que afecta la relación laboral; en cambio, la destitución puede ser impuesta por los poderes de la Federación en ejercicio de su competencia, como acto de autoridad, que adquiere su definitividad en su propio seno o ámbito de competencia. De esta manera, el Poder Judicial puede imponerla como pena en la sentencia que concluye un proceso penal, y el Poder Ejecutivo la puede imponer como sanción en una resolución administrativa que concluye un procedimiento disciplinario administrativo.

Si pretendiéramos someter el acto administrativo a la calificación de una autoridad diferente, se desvirtuaría su naturaleza ejecutiva y, lo que es más incorrecto, que se perdería de vista la naturaleza independiente de cada uno de los poderes de la Unión. Cabe comentar que, desde el siglo pasado, Vallarta expuso en sus “votos” que el Poder Ejecutivo no puede depender de otro poder para ejecutar sus actos, pues quedaría desvirtuada su propia naturaleza, ya que, nos dice Vallarta, *...estaría de sobra aquél de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus actos necesitaría el auxilio de un juez que legitimara sus decisiones.*

Por consiguiente, si aceptáramos la interpretación laboralista, resultarían innecesarios los procedimientos que para la imposición de las sanciones administrativas, sin excepción alguna, establece la LFRASP, la competencia del TFJA, así como el recurso administrativo de revocación; y se desvirtuaría la naturaleza de la responsabilidad administrativa y su correspondiente facultad disciplinaria, puesto que al acudir a una autoridad jurisdiccional en materia laboral “para validar un acto administrativo”, desaparecería el carácter de autoridad que lo emite, desvirtuando también el principio de la separación funcional de los Poderes de la Unión, que consagra el artículo 49 constitucional.

Por tanto, la destitución como acto de autoridad tiene distinta naturaleza de la rescisión laboral como acto patronal, toda vez que en materia laboral las causales para la terminación de la relación derivan de la naturaleza contractual o del nombramiento y se refieren exclusivamente a situaciones directas de la ejecución del trabajo o de la función desempeñada, por lo que la decisión del patrón se apoya en la apreciación de la falta respecto de las actividades a que obliga el contrato o el nombramiento, en tanto que la destitución impuesta como sanción disciplinaria en el ámbito administrativo constituye un acto de autoridad en el que la apreciación de los hechos constitutivos de la infracción se efectúa en relación con los valores fundamentales de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia, para preservar el debido ejercicio de la función pública.

CPEUM

Artículo 109. Los servidores públicos y particulares que incurran en responsabilidad frente al Estado, serán sancionados conforme a lo siguiente:

III. Se aplicarán sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones. Dichas sanciones consistirán en amonestación, suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas, y deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos que, en su caso, haya obtenido el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por los actos u omisiones. La ley establecerá los procedimientos para la investigación y sanción de dichos actos u omisiones. Las faltas administrativas graves serán investigadas y substanciadas por la Auditoría Superior de la Federación y los órganos internos de control, o por sus homólogos en las entidades federativas, según corresponda, y serán resueltas por el Tribunal de Justicia Administrativa que resulte competente. Las demás faltas y sanciones administrativas, serán conocidas y resueltas por los órganos internos de control. Para la investigación, substanciación y sanción de las responsabilidades administrativas de los miembros del Poder Judicial de la Federación, se observará lo previsto en el artículo 94 de esta Constitución, sin perjuicio de las atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación en materia de fiscalización sobre el manejo, la custodia y aplicación de recursos públicos. La ley establecerá los supuestos y procedimientos para impugnar la clasificación de las faltas administrativas como no graves, que realicen los órganos internos de control. Los entes públicos federales tendrán órganos internos de control con las facultades que determine la ley para prevenir, corregir e investigar actos u omisiones que pudieran constituir responsabilidades administrativas; para sancionar aquéllas distintas a las que son competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; revisar el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de recursos públicos federales y participaciones federales; así como presentar las denuncias por hechos u omisiones que pudieran ser constitutivos de delito ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción a que se refiere esta Constitución. Los entes públicos estatales y municipales, así como del Distrito Federal y sus demarcaciones territoriales, contarán con órganos internos de control, que tendrán, en su ámbito de competencia local, las atribuciones a que se refiere el párrafo anterior, y

IV. Los tribunales de justicia administrativa impondrán a los particulares que intervengan en actos vinculados con faltas administrativas graves, con independencia de otro tipo de responsabilidades, las sanciones económicas; inhabilitación para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas; así como el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública o a los entes públicos federales, locales o municipales. Las personas morales serán sancionadas en los términos de esta fracción cuando los actos vinculados con faltas administrativas graves sean realizados por personas físicas que actúen a nombre o representación de la persona moral y en beneficio de ella. También podrá ordenarse la suspensión de actividades, disolución o intervención de la sociedad respectiva cuando se trate de faltas administrativas graves que causen perjuicio a la Hacienda Pública o a los entes públicos, federales, locales o municipales, siempre que la sociedad obtenga un beneficio económico y se acredite participación de sus órganos de administración, de vigilancia o de sus socios, o en aquellos casos que se advierta que la sociedad es utilizada de manera sistemática para vincularse con faltas administrativas graves; en estos supuestos la sanción se ejecutará hasta que la resolución sea definitiva. Las leyes establecerán los procedimientos para la investigación e imposición de las sanciones aplicables de dichos actos u omisiones.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo VI. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO Y DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO VI

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO Y DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. ANTECEDENTES GENERALES

En torno al Derecho Administrativo surgió una importante reforma constitucional relativa a la responsabilidad del Estado por las actividades que desarrolla, o bien, como consecuencia de la ejecución de sus funciones, de ahí que se procura que cumpla con los fines del Derecho Administrativo para proteger a los particulares de las arbitrariedades, excesos o daños provenientes del ejercicio de la administración pública federal.

Por ello, el reconocimiento de la responsabilidad del Estado a nivel constitucional es uno de los Derechos Humanos relativos a la seguridad jurídica de las personas, que surgió a la vida jurídica el 14 de junio de 2002, mediante el artículo 113 de la Carta Magna, la cual posteriormente se transfirió al artículo 109, en sus fracciones III y IV, en la reforma publicada en el DOF de fecha 27 de mayo de 2015.

Sus antecedentes primarios surgen en el Derecho romano; después de las 12 tablas se establece la Ley Aquilea y se instituye la responsabilidad Aquiliana. Esta responsabilidad, según dice Ulpiano, se impone exclusivamente en el Derecho Privado, y su sentido proponía que *por equidad debe indemnizar el que cause un daño a otro, en la proporción que corresponda*. Esta es la base de la teoría de la culpa, la cual posteriormente evoluciona y recoge el Derecho francés previo al que en la época monárquica establecía la no responsabilidad del Estado que, por cierto, los ingleses mantuvieron hasta los albores del siglo pasado.

En la teoría de la culpa, que también se conoce como “teoría subjetiva o teoría subsidiaria de la responsabilidad del Estado”, se da acción legítima en favor del particular para que pueda reclamar el daño que le ocasione el agente del Estado o, en su caso, el servidor público que le cause daño por actos de autoridad o de Derecho Público.

El Estado no tiene todavía una responsabilidad objetiva, porque ésta se produce con cargo al sujeto o servidor público que la provoca, y sólo subsidiariamente el Estado adopta en forma secundaria, en caso de que el agente no pueda cubrir el monto de la indemnización. Dicha teoría evoluciona y establece que, cuando se pueda demostrar la actitud dolosa del agente que comete el daño, se señale una responsabilidad solidaria entre éste y el Estado, para que pueda ser reparable el daño al particular.

Esta teoría referente a la culpa es antecedente inmediato de la teoría de la elección de responsable, que da lugar a la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado.

No obstante, el maestro Rafael Rojina Villegas refiere, como antecedente, que es en el Derecho anglosajón de los denominados *Torts*, en la época del rey Alfonso *el Sabio*, en el siglo XIII, que en la famosa Ley de las Siete Partidas existía una ley que observaba el daño causado al dejar a una persona tuerta, con la obligación consecuente de ser indemnizado por el daño sufrido.

Otro antecedente lo encontramos en los Estados Unidos de América (EUA), cuando en 1922 nace una ley que concede autorización a los departamentos del Ejecutivo para otorgar indemnizaciones –hasta por mil dólares– cuando el daño era causado a la propiedad privada.

En 1946, en el vecino país del norte se estudió la Ley Federal de Reclamaciones propuesta por los *Torts*, cuya novedad consistió en reconocer la posibilidad de que el Estado federal fuese enjuiciado por los actos de sus funcionarios y empleados, considerando que su actuación estaba regulada tanto por las leyes como por la jurisprudencia locales; esta responsabilidad existe aun si el funcionario actúa de acuerdo con una ley que ha sido declarada inconstitucional. En 1980 se propone garantizar una indemnización mínima a cargo del Estado federal y se exige la prueba de un daño cuantificable, además de acreditar que es consecuencia directa del acto ilícito.

En el Reino Unido, en 1947, el Parlamento aprueba *The Crown Proceedings Act* (la Ley de Procedimientos de la Corona), misma que tiene como origen una sentencia pronunciada por la Cámara de los Lores en la que absuelve a un

oficial del ejército encargado de un área de la costa, por la explosión de una mina abandonada que lesionó a varios menores, pero se demostró que el oficial no había tenido culpa alguna, aun cuando se reconoció también que era injusto dejar sin protección a los niños lesionados, cuando el Estado había tenido un tiempo más que razonable –después de terminada la guerra– de eliminar las minas instaladas en las costas; ello motivó la creación de este ordenamiento, estableciéndose una responsabilidad solidaria de “la Corona” respecto de los servidores y empleados que cometían actos afectivos de terceros, en relación con sus funciones.

Esta nueva Ley del Reino Unido establece responsabilidades directas a la Corona, en el caso de los *Torts*, para los siguientes supuestos:

1. Respecto de los *Torts*, cometidos por sus servidores o agentes.
2. Respecto de los deberes que una persona tiene, conforme al *Common Law*, con sus servidores y empleados.
3. Respecto de los deberes de un propietario o poseedor de un bien.

Otro antecedente lo encontramos en la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), que estableció –en su artículo 58 constitucional, reformado el 7 de octubre de 1977– el derecho de los ciudadanos para ser indemnizados por los actos de sus funcionarios, señalando al efecto que “los ciudadanos de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, tienen derecho a la indemnización del daño causado por acciones ilícitas y organizaciones estatales y sociales, así como de los funcionarios durante el desempeño de sus obligaciones”.

El Estado ruso, de acuerdo con el citado precepto constitucional, debía responder a una ausencia de culpa o dolo de sus funcionarios, en los siguientes casos:

1. En responsabilidades por daños causados en las actividades que crean peligros mayores (medios de transporte, manejo de sustancias peligrosas, corrientes de alta tensión y otros), con apoyo en el principio que corresponde al que conocemos en nuestro derecho como “riesgo creado”, procediendo a indemnizar por los daños que causen sus vehículos, tanto si ha habido o no culpa del conductor.

2. Cuando una persona es procesada y el Tribunal lo absuelve.

Como se ha mencionado, en el sistema francés se observa que desde 1873 se garantiza al particular la responsabilidad del Estado conforme a la doctrina de la “culpa del servicio público”, con lo cual se asocia a la mala o deficiente organización o funcionamiento defectuoso del servicio de la administración, resultando relevante destacar que, para generarse la obligación resarcitoria a cargo del Estado, basta acreditar la deficiencia que ocasionó el daño.¹

El sistema francés se funda en la noción de falta o deficiencia del servicio, que nos lleva a una connotación mayor a la de noción de culpa, y su significado se asocia más bien a la mala o deficiente organización o defectuoso funcionamiento del servicio de la administración pública, elemento más que suficiente para establecer, a cargo del Estado, la obligación de reparar el daño.

En el sistema español la Constitución de 1978, en su artículo 9.3, incluye entre los principios que garantiza el de “la responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”, principio que, desde luego, vincula a todos los poderes públicos para los efectos de esa responsabilidad.

El artículo 106.2 de la Constitución española en comento, establece que *Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.*

Por su parte, en el artículo 121 de la Constitución hispana se estableció que “los daños causados por error judicial”, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la administración de justicia, darán derecho a una indemnización a cargo del Estado, conforme a la ley.

Es, entonces, que desde 1978 en España quedó reconocida –en grado constitucional– la responsabilidad de la administración pública. Surge entonces en España la teoría denominada “la lesión antijurídica”, inspirada en dos concepciones; la primera, que propone fundar la responsabilidad sobre el concepto de lesión del patrimonio dañado, haciendo hincapié en el daño y ya no en la conducta dañosa del servidor público, y la segunda destacando la teoría alemana conocida como “sacrificio especial”, consistente en hacer exigible lo que expresamente se tenga la obligación jurídica de soportar.

“La teoría de la lesión antijurídica” consiste en fincar la responsabilidad sobre el concepto de lesión del patrimonio dañado, dando mayor importancia sobre el daño y no sobre la conducta dañosa del agente del servicio público.

Por tanto, “el perjuicio antijurídico” implica que los daños se producen sin justificación frente a la integridad del patrimonio del particular, por una acción del Estado, sin tener el deber jurídico de soportarlo, además de no existir una norma expresa que obligue a soportar dicho daño. En este sentido, el Estado debe responder patrimonialmente de los daños producidos por la acción pública, incluyendo, desde luego, los actos lícitos.²

Antecedente importante fue la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), celebrada en la ciudad de San José, Costa Rica, que estableciera –en el artículo 10 de dicha convención– lo siguiente:

Artículo 10. Derecho de Indemnización.

...

Toda persona tiene derecho a ser indemnizada conforme a la Ley, en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial.

En Latinoamérica, entre quienes ya tienen regulada la responsabilidad patrimonial del Estado, encontramos a Chile, que en 1980 reformó el artículo 38 de su Constitución, estableciendo que *cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar ante los tribunales que determina la Ley, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiere afectar al funcionario que hubiese causado el daño*.

En las repúblicas centroamericanas de El Salvador y Honduras, se instituyó, en 1985, la responsabilidad patrimonial del Estado. En Guatemala se reformó su Constitución e incluye ya la responsabilidad patrimonial del Estado; lo mismo sucede con Brasil en 1988, Paraguay en 1992, Colombia en 1997, Uruguay y Ecuador en 1998, y, finalmente, Venezuela en 1999. Como se observa, los antecedentes que existen en la comunidad latinoamericana tienen muchos años de precedencia a las reformas adoptadas en nuestro país.

En Argentina, Venezuela y Colombia existe esta figura jurídica desde hace muchos años, y especialmente en Argentina se distingue la teoría de la culpa, pues, para el acto administrativo, establece la teoría de la elección antijurídica, la cual da lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado que, hoy en día, es la figura que se establece como nueva garantía individual en la reforma constitucional en México y que se estatuyó originalmente en el segundo párrafo del artículo 113 constitucional, actualmente ubicada en el artículo 109, fracciones III y IV, de la propia Constitución general de la República Mexicana.

1.1. ANTECEDENTES INMEDIATOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

Como antecedente inmediato, respecto de esta institución encontramos en nuestro sistema jurídico el Código Civil, que en 1918 establecía la responsabilidad de las personas morales por los daños y perjuicios que causen sus representantes legales en el ejercicio de sus funciones.

Originariamente, este ordenamiento establecía la responsabilidad subsidiaria del Estado con la obligación de responder de los daños causados por sus funcionarios, pero sólo podía hacerse efectiva contra el Estado cuando el funcionario responsable no tenía bienes, o los que tenía no eran suficientes, para responder del daño causado.

Este dispositivo legal fue reformado en 1994 y pasó a identificarse con el número 1927, del mismo Código Civil, en el que se establece que el Estado tiene la obligación de responder del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les estén encomendadas y será, en los términos de este precepto, responsabilidad solidaria –tratándose de actos ilícitos dolosos– y subsidiaria –en los demás casos–, y se sostenía en los mismos supuestos de que el servidor público fuera insolvente o no tuviera suficientes bienes para responder de esos daños y perjuicios.

Es también de destacarse el artículo 1916 del Código Civil de mérito, que establece, además del daño material contemplado en otros preceptos de este Código, el concepto de daño moral, que trae como consecuencia que el responsable del mismo tendrá la obligación de repararlo mediante una indemnización, con independencia de que se haya causado algún daño material.

El artículo 1916 del referido Código Civil utiliza el término “servidores públicos”, que son los representantes de elección popular, para los miembros del Poder Judicial tanto federal como de los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal, así como a los servidores del Instituto Federal Electoral (IFE), quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

1.2. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CIVIL

El tema de la responsabilidad civil es una de las cuestiones que preocupaban con mayor intensidad, puesto que día a día eran más graves los daños o perjuicios que de aquí se derivaban.

Dentro del Derecho Civil mexicano siempre ha sido reconocido que toda persona que es culpable de que otra sufra un daño está obligada a repararlo, y han estado igualmente configuradas las diferentes clasificaciones que forman las diversas causas mediante las cuales se puede producir un daño.

Entre las diversas figuras que obligan a la reparación del daño causado, se encuentra la que resulta de violar una obligación contractual y la que surge por haber sido violada una obligación que no es de origen contractual. En esta segunda figura está comprendida la responsabilidad en que puede incurrir el Estado y sus servidores públicos por daños causados a terceros.

En el ámbito jurídico, la responsabilidad es un término amplio y se puede afirmar que el concepto de “responsabilidad” va unido a la naturaleza misma del Derecho, puesto que es la afirmación del principio del deber y de la libertad del hombre, ya que ambos conceptos son totalmente inseparables.

Así pues, etimológicamente la expresión proviene del latín *respondere*, que significa “responder, estar obligado”, y de la raíz *spondeo*, fórmula por la cual se ligaba sólo al deudor en los contratos verbales del Derecho romano.

En un contexto general, la responsabilidad civil consiste en la indeclinable capacidad de las personas para conocer y aceptar las consecuencias de sus actos y de sus omisiones, en cuanto pueden dañar o perjudicar los derechos o los intereses de las otras a quienes afecte su conducta; por ende, no puede haber responsabilidad sin imputabilidad, es decir, sin la existencia de un nexo o vínculo entre la conducta libre del agente y sus consecuencias.

Asimismo, dentro de la misma responsabilidad extracontractual queda implícita la responsabilidad de los servidores públicos que, por virtud de sus acciones o actuaciones, causan un daño al particular pero con cargo al patrimonio del Estado, por lo que es importante determinar su naturaleza y su diferencia con otros tipos de responsabilidades de los servidores públicos, previstas en nuestro sistema jurídico, y el procedimiento para su determinación.

Las clasificaciones de la responsabilidad se deducen de su concepto, en razón de su origen; la responsabilidad que deriva de la acción o de la omisión del agente, y atendiendo a la índole de la sanción, la responsabilidad puede ser moral, social o jurídica.

De manera general y exclusivamente dentro del campo del Derecho positivo, se puede decir que la responsabilidad moral es la que no tiene más sanción que la que resulta de la infracción de las leyes divinas.

La responsabilidad social, derivada del concepto de la solidaridad, se impone en los casos en que es exigible como consecuencia de la imposibilidad de hacer efectiva la responsabilidad individual.

La responsabilidad jurídica es la definida y sancionada por una ley, y ésta puede resultar de la realización de un acto intencional (responsabilidad dolosa) o de una conducta negligente (responsabilidad culposa), y tanto la primera como la otra pueden ser, según la índole de la sanción, de orden penal (si el acto u omisión doloso o culposos constituyen delito) o de carácter civil (subdividida en contractual y extracontractual), si su sanción consiste sólo en el resarcimiento de daños y perjuicios.

De la subdivisión de la responsabilidad civil, la no contractual (referida a la responsabilidad directa o personal de los servidores públicos), según Vedel consiste en la obligación impuesta en determinadas condiciones al autor de un perjuicio para reparar éste.³

La doctrina administrativa se ha ocupado del tema de la justificación de la reparación del daño y, si bien no hay un texto expreso, hay presupuestos fundamentales que consagran la reparación de los derechos adquiridos y reconocidos.⁴

1.3. SUS ELEMENTOS

El acto ilícito del Derecho Civil requiere, para su existencia, la reunión de diversos requisitos: los sujetos que realizan la conducta con la cual causan un daño (con dolo o culpa) y la existencia de una relación de causalidad (causa-efecto) entre el hecho y la lesión.

1.4. LOS SUJETOS

En el contexto de la responsabilidad civil no contractual, tenemos que el término “responsabilidad”, en su connotación jurídica, puede definirse como la consecuencia que ha de soportar un sujeto de Derecho con motivo de una acción u omisión que le es imputable. Desde este punto de vista, pueden incurrir en dicha responsabilidad la administración pública y los funcionarios que la integran.

El reconocimiento de la responsabilidad de la administración, o sea, la que se atribuye al Estado, por cualquiera de sus actuaciones –sea legislativa, administrativa o jurisdiccional–, implica sometimiento a la legalidad y consagración de la responsabilidad del Estado y de éste frente a sus funcionarios.

El Estado realiza, entre otras funciones, la administrativa, que le compete a la administración, entendiéndose que ésta carece de responsabilidad jurídica propia porque, cuando actúa, lo hace en realidad el Estado, en ejercicio de tal función administrativa.

Así pues, el Estado –por medio de sus órganos jurídicos menores– puede dictar actos de naturaleza administrativa que pueden ocasionar daños a los sujetos pasivos administrados, y en tal supuesto surge la obligación de reparar el daño.⁵ En cuanto a las personas sujetos físicos, que son los titulares de los órganos, deben actuar dentro de su competencia y si se causa un daño en la realización de la actividad de la administración pública, deberán repararlo.

Por otra parte, también puede suceder que las personas físicas que desempeñen una función pública realicen actos u omisiones que se traduzcan en un daño al patrimonio del Estado y, en tal supuesto, deben reparar igualmente el daño.

De lo anterior se desprende que los sujetos activos de la responsabilidad civil extracontractual pueden ser el Estado y sus funcionarios, en primer orden, mientras que los pasivos serían los gobernados y, en un caso diverso, el Estado responderá directamente cuando el daño lo cause uno de sus funcionarios en su patrimonio propio o de terceros, adoptando un carácter de responsabilidad objetiva.

1.5. EL OBJETO

Este elemento de la responsabilidad civil se configura con la reparación del daño causado, que está relacionado con el acto o resolución administrativa; el objeto deberá ser cierto, física y jurídicamente posible, y sólo puede ser físicamente imposible cuando por su naturaleza no admita reparación, o bien, cuando esté expresamente prohibido por

la ley. Para ello, el acto debe ser lícito, debe respetar los Derechos Humanos establecidos en favor de las personas y no deben lesionarse los derechos adquiridos.

Además, el objeto de la responsabilidad deberá ser determinado o determinable, identificando la especie del acto de que se trata, la persona o personas que afectaron y el tiempo y lugar en que deberán producirse los efectos para cuantificar el monto del daño resarcible.

1.6. EL DAÑO

Se entiende por “daño” la pérdida o menoscabo que un sujeto haya sufrido en su patrimonio, el cual debe ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de una obligación.⁸ Cualquier daño material le permite a la víctima reclamar una reparación, desde luego si se encuentran reunidos los suficientes elementos constitutivos de la responsabilidad, e incluso el daño es patrimonial cuando afecta a un bien capaz de clasificarse en el orden de la riqueza material tradicionalmente valuable en dinero.

En nuestro Código Civil –en el artículo 2108– se señala que por daño debe entenderse la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación.

El sujeto activo que realiza una conducta que produce un daño lo puede hacer en forma dolosa o culposa.

Hay dolo cuando intencionalmente no se ejecuta la obligación, es decir, existe la intención de causar un daño o perjuicio, teniendo pleno entendimiento del acto y su consecuencia. En el Derecho Civil mexicano carece de relevancia que el daño haya sido causado por dolo o culpa; sin embargo, se exige el dolo para que proceda la reparación. Por otro lado, la culpa consiste en una negligencia omitida sin intención de perjudicar.⁷

Además de la responsabilidad civil proveniente del incumplimiento de un contrato, las diversas legislaciones regulan otro tipo, la llamada responsabilidad extracontractual, la cual se basa generalmente en la idea de un obrar ilícito del agente productor del daño.⁸

El que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres, dice el artículo 1910 del Código Civil, cause daño a otro, está obligado a repararlo a menos que demuestre que el daño se produjo como consecuencia de la culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

De acuerdo con lo anterior, nuestro Código Civil obliga a todo aquel que comete un acto ilícito a reparar el mal, material o moral que ha causado,⁹ consciente o inconscientemente. Acto ilícito en este sentido es, todo acto nocivo causado sin derecho o, si se prefiere, todo acto que implique dolo o culpa, deseo de perjudicar o negligencia en emitir el daño.

El principio de que no hay responsabilidad sin culpa regirá siempre en las relaciones de los individuos entre sí, ya que satisface al espíritu jurídico tanto desde el punto de vista de su alcance moral como desde sus resultados prácticos.

Las recientes reformas al artículo 1916 del Código Civil regulan de manera más justa y más congruente el daño moral.

1.7. LA INDEMNIZACIÓN

La indemnización, compensación o reparación, pretenden, en principio, cubrir el equivalente en dinero o en especie el daño causado, y es de total justicia que la reparación o restitución mire el daño sufrido y se mida en relación con él.

En realidad, el fundamento de la indemnización es el de justicia, que atiende a la necesidad de que se equilibre la situación alterada, que se restablezca en cierta forma al estado anterior a la lesión causada.¹⁰

En cuanto a la determinación del *quantum* o cuantía de la indemnización, se toma como base el daño o perjuicio causado, esto es, debe ser proporcional.

1.8. LA RELACIÓN CAUSA-EFECTO

Por otra parte, para que exista la obligación de reparar un daño, no basta con que alguien se queje de haber sido lesionado por el hecho o actuar de otro, sino que deberá necesariamente probar el nexo de causa y efecto para tener derecho a la reparación, que ese hecho ha constituido una falta por parte de su autor, que el hecho es imputable al demandado, que es dañoso para el demandante y que existe una relación de causalidad entre el acto u omisión y el daño cuya reparación se pida; este nexo debe ser necesario y directo.

En nuestro sistema jurídico se prevé este nexo en el artículo 2110 del Código Civil, según el cual los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación.

De lo anterior se desprende que la responsabilidad resarcitoria no nace por la simple existencia del perjuicio, sino por la relación directa entre ese acto u omisión y el daño producido.

1.9. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DEL ESTADO Y DE SUS SERVIDORES PÚBLICOS RESPECTO DE TERCEROS

No sólo las personas físicas pueden ser sujetos de la responsabilidad civil; lo son también las personas morales y, entre ellas, el Estado.

Como ya se señaló, pueden ser sujetos de la responsabilidad civil tanto el Estado como sus funcionarios.

Aceptando que la actividad del Estado puede verse comprometida por la existencia de daños causados a particulares en ejercicio de esta función, se plantea el problema de determinar los fundamentos jurídicos de esta responsabilidad.

La responsabilidad del Estado se ha establecido con base en la idea de que los servicios públicos funcionan para el interés general de la colectividad; ésta, por disfrutar de los beneficios que dichos servicios generan, debe soportar la carga de una eventual reparación cuando el funcionamiento de alguno de estos servicios cause un perjuicio específico a un individuo.

En efecto, el Estado está obligado a indemnizar cuando el daño ha sido causado por una falla en el funcionamiento de un servicio público; cuando el daño es causado por un hecho exclusivamente personal del funcionario, y que no implique ninguna derogación al régimen del servicio, entonces, el funcionario será responsable con exclusión del Estado.¹¹

En el supuesto de que el perjuicio no se derive de la falla del servicio, sino de una culpa puramente personal del funcionario, no surgirá una responsabilidad para la administración pública. Cuando se cause un daño a un particular, puede ser la consecuencia de una falta personal de un hecho ilícito, de una omisión o una extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Cuando el funcionario obra en su carácter de tal, dentro del ejercicio de sus funciones o con motivo u ocasión de las mismas, se entiende que quien actúa no es él, sino la administración misma a través de él; por ello, cuando de dichos actos se deriva un daño para un tercero, el responsable es el Estado y no el agente; caso contrario es cuando dicho agente actúa no como funcionario sino como cualquier particular, produciendo daños a terceros, pues en tal hipótesis no puede entenderse realizado el daño por el ente estatal, ya que, en este último caso, la persona actúa directamente en funciones comunes de Derecho Privado y, como tal debe responder.

Este tipo de responsabilidad civil frente a terceros puede ser atribuida en forma directa o subsidiaria al Estado mismo, a los funcionarios o servidores públicos sujetos a su potestad, de acuerdo con las diversas teorías que sobre el particular se han elaborado, y que han sido acogidas en las diversas legislaciones; de acuerdo con éstas, se pueden distinguir las siguientes situaciones:

1. El funcionario autor del hecho dañoso responde directamente del mismo con su patrimonio, y subsidiariamente el Estado.

2. Un segundo sistema, por el cual el Estado es siempre responsable de la acción de sus servidores y del funcionamiento de sus servicios públicos. Lo esencial de este sistema es que la víctima puede siempre reclamar la reparación al Estado, independientemente de que éste pueda revertir la acción en contra de sus agentes o servidores públicos.

3. Un tercer sistema conforme al cual la responsabilidad incumbe –según el caso– al funcionario o al Estado mismo. El particular afectado puede dirigirse a uno u otro, según las condiciones en que el daño se haya producido; el problema de este sistema es que el gobernado afectado, a su elección, podrá demandar al funcionario o al Estado.

Ahora bien, en este punto, en el sistema jurídico mexicano, de acuerdo con el artículo 1918 del Código Civil, se establece que *las personas morales son responsables de los daños causados por sus servidores en el ejercicio de las funciones que le estén encomendadas*; esta responsabilidad, según la ley civil, es subsidiaria y sólo podrá hacerse efectiva contra el Estado cuando el funcionario directamente responsable no tenga bienes, o los que tenga no sean suficientes para responder del daño causado, tratándose aquí de la responsabilidad derivada de la culpa *in vigilando* (por falta de vigilancia), *in eligendo* (defecto en la elección).

Este precepto plantea dos cuestiones básicas:

1. La responsabilidad del Estado en el caso de ilícitos cometidos por sus funcionarios, que causen daño o perjuicio a terceros, y

2. La responsabilidad del funcionario que, de manera primaria, es responsable frente al tercero por el daño causado.

En contraposición con lo establecido por el citado dispositivo, el artículo 10 de la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal de 1941, dispone que no es necesario demandar previamente al funcionario o funcionarios responsables de los daños o perjuicios que se le ocasionaron, sino que se puede reclamar directamente al Estado.

Ante tal contradicción de ambos preceptos, por un lado era necesario –en ese entonces– reformar el artículo 1928 del Código Civil, pues la responsabilidad del Estado no puede ser recogida por los principios tradicionales del Derecho Civil y, por otro, al subsistir la responsabilidad directa del Estado debe regularse de manera adecuada la forma en que puede intentarse la acción directamente en contra del mismo Estado, prevista por el citado artículo 10 de la Ley de Depuración de Créditos, ya que el ejercicio de ésta se encuentra supeditado al supuesto de que se autorice la partida presupuestal correspondiente, para poder cubrir el daño o perjuicio causado y, también, ponderar la conveniencia en el caso de la responsabilidad directa del Estado, de instrumentar el mecanismo adecuado para que el Estado pueda revertir según el caso, en contra de los funcionarios responsables.

Por otro lado, la responsabilidad del funcionario puede verse comprometida tanto en relación con los gobernados o administrados como respecto del Estado mismo, cuando causa daño a su patrimonio por sus actuaciones.

El incumplimiento –por parte de los servidores públicos– de sus deberes como tales, así como su cumplimiento irregular, determina su responsabilidad, la cual puede ser de varias clases (penal, política, administrativa y civil), pudiendo ser éstas compatibles, conjuntas o independientes. En consecuencia, un hecho puede dar lugar al nacimiento de varias de las responsabilidades indicadas.

Así pues, los servidores públicos –en atención a las funciones que desempeñan– pueden incurrir en diversas responsabilidades, y entre ellas la civil, no sólo respecto de terceros sino también frente al Estado mismo, la cual surge como consecuencia de sus actos u omisiones, con los cuales han causado un daño al Estado y, por ende, surge la obligación inmediata o secundaria, según el caso, con el fin de resarcir o reparar dicho daño.

1.10. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS FRENTE AL ESTADO

En el ámbito de la responsabilidad civil extracontractual, los servidores públicos en el desempeño de sus funciones, mediante acción u omisiones, pueden incurrir en irregularidades que se traduzcan en daños o perjuicios ocasionados al patrimonio del Estado.

En principio, debe señalarse que este tipo de responsabilidad surge cuando el incumplimiento de sus deberes produce un perjuicio al patrimonio estatal. Generalmente se trata de funcionarios que manejan fondos y valores propiedad del Estado, o al cuidado de éste.

El fundamento de la responsabilidad civil directa del servidor público es el artículo 1928 del Código Civil, y se actualiza en términos del artículo 37 de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación y del artículo 45 de la LPCGPF, cuando de las irregularidades cometidas por sus actos u omisiones resulte un daño o perjuicio estimable en dinero que sufra la Hacienda Pública federal y el patrimonio de las entidades de la administración pública.

Se precisa como sujeto de esta responsabilidad a todo servidor público que preste sus servicios en cualquiera de los tres poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial; artículos 20 y 46 de la LPCGPF), y que recauden, manejen, custodien o administren fondos y valores, y se extiende a los particulares que hayan participado en la comisión del daño.

Ahora bien, en atención a que en la comisión del daño o perjuicio causado al erario federal pueden intervenir varios sujetos que tienen el carácter de servidores públicos y particulares, se prevén como modalidades de las responsabilidades de los sujetos, las siguientes:

Directa. A cargo de quienes intervinieron directamente en la ejecución de los actos o incurran en las omisiones que las originaron.

Subsidiaria. Los funcionarios y demás personal que, por la índole de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por parte de los mismos.

Solidaria. Los particulares, en los casos en que hayan participado con los funcionarios y demás personal de las entidades y originen una responsabilidad. Tal responsabilidad solidaria se establece entre el particular y el responsable directo.

En referencia al responsable subsidiario, éste gozará, respecto del directo y del solidario, del beneficio de orden, esto es, sólo para efectos de su cobro, pero no del de excusión, es decir, nunca se podrá excusar o excepcionar.

El objeto de la determinación de tales responsabilidades es indemnizar por los daños y perjuicios que se ocasionan a la Hacienda Pública federal, o el de las entidades de la administración pública paraestatal, y en el supuesto de que se agote el procedimiento de cobro y no se logre resarcir a la Hacienda Pública federal del daño o perjuicio causados, en los casos procedentes se solicitará el pago supletorio del fondo para indemnizaciones al erario federal; esto es, con ello se pretende cumplir los requisitos para efectos de la contabilidad gubernamental, para obtener los recursos necesarios para cubrir la indemnización y reparar el daño causado al erario federal. Sin embargo, es obvio que se va a tomar la cantidad determinada como monto de la responsabilidad, de la misma Hacienda Pública; es decir, el mismo ingreso que percibe el Estado por concepto del pago del fondo¹² constituye una erogación por parte del mismo Estado.

Esta responsabilidad de carácter civil se constituirá y exigirá administrativamente, con independencia de las sanciones de carácter penal que, en su caso, lleguen a determinarse por la autoridad judicial.

En cuanto a la valuación de la indemnización o resarcimiento, se debe fijar en cantidad líquida el monto y debe tener una relación proporcional y directa con el daño o perjuicio causado, pues de lo contrario se estaría en el supuesto de un ingreso indebido en favor del Estado.

1.11. SU NATURALEZA JURÍDICA

En principio, de acuerdo con la connotación de este tipo de responsabilidad, se podría decir que es eminentemente de carácter civil; sin embargo, doctrinalmente existen dos posturas: por un lado, hay quienes sostienen que se trata de una responsabilidad eminentemente administrativa, puesto que el órgano que la emite y el procedimiento que se instruye son de la misma naturaleza, y los sujetos se encuentran dentro de una relación derivada de la potestad del Estado, que la ejerce sobre quienes desempeñan una función pública. No obstante, se considera que es de naturaleza civil, puesto que, independientemente de quién la determine, se regula por disposiciones de Derecho Privado, y tiene el mismo objeto que la proveniente de una relación entre particulares, que es la indemnización o el resarcimiento del daño.

En el caso de la responsabilidad regulada por los artículos 1928 del Código Civil, 37 de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, y 45 de la LPCGPF, dentro de una postura ecléctica puede considerarse formalmente de naturaleza administrativa, en virtud de que quien la determina es una autoridad administrativa a través de un procedimiento de ese mismo carácter; sin embargo, atendiendo a su objeto, podría considerarse de naturaleza civil en virtud de que consiste en la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, al igual que el de la responsabilidad regulada por el Código Civil, con la diferencia de que el daño aquí es a la Hacienda Pública federal o al patrimonio de las entidades de la administración pública federal.

Además, su determinación no es atendiendo al incumplimiento de un deber (responsabilidad administrativa) sino al daño o perjuicio causado, y el fincamiento de la responsabilidad resarcitoria no trae como consecuencia una sanción de carácter disciplinario como las que proceden ante la responsabilidad administrativa, sino la determinación, en cantidad líquida de la indemnización que corresponde para resarcir al erario federal por el daño causado.

1.12. PROCEDIMIENTO PARA SU DETERMINACIÓN

La Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, la LPCGPF, y sus reglamentos respectivos, son los ordenamientos que regulan la secuela del procedimiento para la determinación de la responsabilidad resarcitoria a cargo de los servidores públicos, por daños causados al patrimonio del Estado.

En virtud del decreto de reformas y adiciones producidas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), y que fueron publicadas en el DOF el 29 de diciembre de 1982 se adicionó, en ese entonces, el artículo 32-bis de la citada Ley Orgánica, a través del cual se dio existencia jurídica a lo que hoy se conoce como Secretaría de la Función Pública (SFP) y, en ese mismo precepto, se estableció su catálogo de facultades.

La Secretaría asumió las facultades de una extinta dirección de vigilancia de fondos y valores, en términos de los artículos tercero, sexto y séptimo transitorios del citado Decreto, y tercero y sexto transitorios de su Reglamento Interior; y de la entonces también Secretaría de Programación y Presupuesto, en lo relativo a la determinación de responsabilidades.

La entonces Dirección General de Fondos y Valores tenía a su cargo el servicio de vigilancia de fondos y valores de la Federación, el cual tiene por objeto vigilar y cerciorarse de que los funcionarios que recauden, manejen, custodien o administren fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal, cumplan con sus obligaciones.

En virtud de esa asunción de funciones, la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y las contralorías internas de las dependencias –que dependen funcionalmente de ésta–, hoy denominada SFP, y los respectivos órganos internos de control, continuaban cumpliendo con el objetivo del citado servicio de vigilancia de fondos y valores; verifican la observancia de las obligaciones correspondientes por parte de los servidores públicos que recauden, manejen o custodien fondos y valores de la Federación, mediante los instrumentos jurídicos previstos en los ordenamientos citados, como son las auditorías, visitas, reconocimiento de existencias, intervenciones y expedición de constancias; y si como resultado de las investigaciones practicadas se detectan irregularidades que entrañen responsabilidad por haberse causado un daño o perjuicio al erario federal, se procedería al fincamiento de un pliego preventivo de responsabilidades en el que se determina en cantidad líquida el monto del daño.

Una vez fincados tales pliegos preventivos se procede a su notificación y requerimiento de pago y, ante la negativa, podrá practicarse embargo precautorio sobre los bienes de los señalados como responsables para garantizar los intereses del erario federal.

En el supuesto de no solventación de los citados pliegos, se calificarán por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación,¹² confirmándolos, revocándolos o cancelándolos. Así, una vez que se notificaba el pliego definitivo de responsabilidades a los responsables y se cobraba su importe, se subsanaba el daño al erario federal.

Por otro lado, en cuanto a la naturaleza de los créditos derivados de responsabilidades que el Estado tiene derecho a exigir de sus servidores públicos, o de particulares, dichos créditos tienen el carácter de fiscales, en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación (CFF); sin embargo, esto sólo para efectos de su cobro, no para su determinación, ya que para ello son aplicables los diversos ordenamientos señalados, y los ingresos que percibe el Estado por este concepto –recursos que, desde luego, ya se contemplan en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) bajo el rubro de aprovechamientos provenientes de indemnizaciones.

1.13. CONSIDERACIONES TRASCENDENTES

Primera. Los sujetos activos de la responsabilidad civil extracontractual pueden ser el Estado y sus funcionarios, en un primer orden, y los pasivos serán los gobernados y el Estado, en este último caso cuando el daño lo cause uno de sus funcionarios en su patrimonio.

Segunda. El Estado está obligado a cubrir la reparación del daño cuando éste ha sido causado por una falla en el funcionamiento público.

Tercera. En nuestro sistema jurídico coexisten la responsabilidad subsidiaria y directa u objetiva del Estado, y ante tal circunstancia debía reformarse el artículo 1928 del Código Civil en virtud de que no puede someterse al Estado a la regulación del Derecho Común.

Cuarta. Debe regularse de manera adecuada la forma en que puede intentarse la acción por responsabilidad directa del Estado, así como instrumentar el mecanismo adecuado para que el propio Estado pueda repetir sus acciones

resarcitorias, cuando así proceda, en contra de los servidores públicos responsables.

Quinta. La naturaleza jurídica de la responsabilidad resarcitoria a cargo de los servidores públicos que causaron un daño al erario federal es formalmente administrativa, en virtud de que es determinada por una autoridad administrativa y a través de un procedimiento de la misma naturaleza; sin embargo, por su destino, es materialmente de carácter civil en virtud de que su objeto es el de resarcir o reparar el daño causado, lo cual no constituye una sanción propiamente dicha, sino la finalidad misma de la responsabilidad.

1.14. EL ALCANCE DE LAS DISPOSICIONES VIGENTES

No obstante estos antecedentes inmediatos y generales, es de explorado derecho y de conocimiento general que bajo el régimen de responsabilidad civil extracontractual del Estado –de carácter subjetiva e indirecta–, los particulares no podían obtener la indemnización correspondiente por parte del Estado, cuando con motivo de la actuación de los servidores públicos se les causa una lesión patrimonial –artículo 1927 del Código Civil Federal (CCF)–; este inoperante sistema ha sido superado por la doctrina iuspublicista hace más de un siglo, recordando que está basado en la teoría de la culpa y descansa sobre el concepto de daño ilícito.

Asimismo, el régimen de responsabilidad administrativa de los servidores públicos vigente a partir de 1983, que con su actuar ocasionan daños y perjuicios a los particulares, no ha resultado eficaz porque este sistema supone la responsabilidad previa de los servidores públicos después de haberse sustanciado un procedimiento administrativo disciplinario y no una responsabilidad directa del Estado (hoy, prevista en el artículo 33 de la LFRASP; antes, artículo 77-bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos); en consecuencia, se puede afirmar que ambos sistemas (es decir, el previsto en el Código Civil y el de la LFRASP) no contemplan un auténtico régimen de responsabilidad patrimonial del Estado, de carácter directa y objetiva, como ahora ya lo prevé nuestro sistema jurídico mexicano.

2. TEORÍAS ACERCA DEL ESTADO

Para hablar de la responsabilidad patrimonial del Estado debemos establecer primeramente, dentro de la filosofía del Derecho, qué es el Estado, pues no podríamos penetrar a un ámbito distinto si no nos referimos someramente a sus particularidades. Para ello podemos precisarlo de acuerdo con las teorías doctrinales, entre las que adoptamos las siguientes.

2.1. EL ESTADO COMO ENTE JURÍDICO

Altamira Gigena, en *Responsabilidad del Estado*, refiere que Hans Kelsen comenta que *el Estado es pura y simplemente un sistema normativo, a saber: el sistema del orden jurídico vigente y nada más (...) Cuando lo concebimos personificado, unificado, es decir, en forma de persona (...) El Estado, es la personificación metafórica del ordenamiento jurídico positivo. Entre Estado y Derecho sólo hay una relación de identidad; son dos palabras que designan un mismo objeto.*¹⁴

2.2. EL ESTADO COMO ORDEN CONSTITUCIONAL

El mismo autor refiere, bajo esta teoría, que el Estado puede ser estudiado conforme a los tres órdenes que componen el mundo jurídico: el de la realidad, el de las normas y el de la valoración.¹⁵

En el orden de la realidad –dice el autor– aparece como un régimen, como un grupo estable de personas físicas entre las cuales se realizan repartos permanentes de bienes y males de potencia e impotencia. En este orden, el Estado se presenta como una empresa política, un quehacer común que los hombres proponen y emprenden para alcanzar un fin y en el que participan gobernantes y gobernados. La política es la actividad que impulsa a esa empresa.¹⁶ En el orden normativo, aparece como persona jurídica; mientras la institucionalidad y la personificación moral son fenómenos sociológicos que acaecen en el ámbito de lo real, la personalidad jurídica es técnica de lo normativo, que adosa al grupo constituido por hombres una calidad especial consistente en el reconocimiento como sujeto de Derecho.¹⁷

El orden de valoración o axiológico –como lo denomina el autor–, siempre dentro del área constitucional, nos ofrece materia de estudio para enjuiciar si la manera positiva de constituirlo es o no valiosa; de este modo, el Estado puede considerarse como un régimen de justicia cuando ejecuta los criterios de justicia que conocemos como régimen de Derecho.¹⁸

El Estado descrito por tan distintas concepciones –llamado de tan distintas maneras– tiene como fin el “bienestar común”, por lo que el autor refiere que Estado y Derecho son la misma cosa (según Kelsen), mientras que otros sostienen que el Estado crea el Derecho y se somete por autolimitación a las reglas jurídicas por él dictadas, surgiendo así lo que se conoce como “Estado de Derecho”.¹⁹ Entonces, de acuerdo con un criterio coincidente con este autor, podemos asumir que el Estado moderno de hoy día implica un “Estado de Derecho”, y su propósito está destinado al “bienestar común”, a partir de que el Estado tiene la obligación de indemnizar los daños y perjuicios que la actividad de la administración produzca a los particulares.

3. PERSONALIDAD JURÍDICA DEL ESTADO

Son diversas las teorías que se podrían referir acerca de la personalidad del Estado; sin embargo, por obvias particularidades del tema en este capítulo, sólo señalaré –de manera somera– la teoría que se refiere a la identidad y al orden jurídico del Estado.

3.1. TEORÍA DE LA IDENTIDAD DEL ORDEN JURÍDICO Y DEL ESTADO

Según el tratadista Kelsen –nos refiere Altamira–, el Estado es la totalidad del Derecho; para llegar a esa conclusión parte de la base de que el concepto de persona jurídica no es distinto del de persona física, es decir, a la persona entendida como la expresión unitaria de un orden jurídico que regula la conducta de una pluralidad de hombres.

Si se trata de la personificación del orden jurídico total, que constituye la comunidad jurídica comprensiva de todas las comunidades jurídicas parciales, esa personificación es el Estado.²⁰

Entonces, sigue refiriendo Altamira, el Estado es la totalidad del Derecho convertido en sujeto, sujeto ideal y común en la imputación de todos los actos previstos por las normas; y como el Estado es la personificación del orden jurídico total, las palabras “Estado” y “Derecho” son expresiones que designan un mismo objeto.

3.2. TEORÍA DE LA DOBLE PERSONALIDAD DEL ESTADO

Según nos refiere Altamira, el Estado tiene una doble personalidad: una de “Derecho Público” y otra de “Derecho Privado”, ya sea que actúe en función de su soberanía o como titular de derechos y obligaciones de carácter patrimonial.

Cuando el Estado obra como persona de Derecho Público la situación es en apariencia análoga, pero se diferencia radicalmente en que él se coloca en una situación privilegiada respecto de los particulares o súbditos; en tal caso, su función social y de poder aparece más definida y directa que cuando obra como persona jurídica civil.

Esta distinción, según apunta Altamira, tiene un fundamento real en los hechos, en la ciencia y en la técnica jurídica. Cuando el Estado dispone de sus bienes o realiza un acto de administración de un bien del dominio privado, realiza una gestión patrimonial, actúa como persona jurídica de Derecho Privado. Pero cuando presta un servicio público, realiza un acto de gestión pública; actúa, entonces, como persona administrativa, es decir, en funciones de Derecho Público.

4. LAS FUNCIONES DEL ESTADO

Nuestro régimen constitucional mexicano concentra la actividad del Estado en tres funciones (legislación, justicia y administración); la función legislativa se realiza bajo el imperativo de la discusión y aprobación de las normas jurídicas; la función ejecutiva o administrativa se desenvuelve sobre decisiones concretas, relativas a la ejecución de asuntos determinados; la función judicial es la que ministra justicia y otorga el Derecho bajo un proceso legal debidamente reglamentado conforme a la ley.

5. LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO Y SU SOBERANÍA

Conforme al artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se atribuye la calidad de soberano al Estado porque se afirma que ésta reside esencial y originalmente en el pueblo, que se ejerce por medio de los Poderes de la Unión; podría pensarse que se excluya el concepto de “responsabilidad del Estado”, entendida dicha soberanía como el poder omnímodo absoluto del Estado, bajo la noción jurídica de *imperium*, traducido al derecho de imponer voluntades hacia los demás y el deber de éstos de acatarla; sin embargo, esa voluntad del Estado ya no puede ser absoluta ni puede ser aumentada o excedida, porque entonces se rebasarían los límites perfectamente marcados por la legislación vigente, y cuando en el ejercicio de esas potestades que posee el Estado incurre en exorbitancia, se encuentra funcionando bajo cierta responsabilidad irregular e ilicitud ante la ley, surgiendo –como consecuencia– el principio de la obligación del Estado de reparar el daño indebidamente producido.

Para el Derecho Administrativo, el principio de la responsabilidad del Estado, cuyo tema nos ocupa, fluye por la existencia misma del Estado de Derecho y la reparación del daño, provocado u ocasionado por sus agentes públicos por la actividad administrativa irregular ejercitada en las funciones encomendadas por el mismo Estado y las normas jurídicas existentes.

6. INDEMNIZACIÓN Y RESPONSABILIDAD

La responsabilidad de indemnizar, en su sentido amplio, significa deuda, obligación de satisfacer y reparar, por sí o por otro, a consecuencia de una culpa, delito u otra causa legal que proviene del desempeño de un cargo u obligación formal que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado.

La responsabilidad objetiva es aquella que se aparta del fundamento forzoso en culpa o dolo, para exigir el resarcimiento de los daños y perjuicios.

Ambas responsabilidades implican la existencia de un ente, sea persona física o moral, con la libertad de realizar una acción positiva o negativa y una norma, ley o regla violada por esa voluntad, cuyo efecto conlleva una actividad ilícita o contraria al Derecho.

La indemnización, por su parte, es la acción o efecto de indemnizar, resarcir de un daño o perjuicio, como en el caso de la responsabilidad patrimonial del Estado, exigida por la norma respecto del titular de un derecho o bien afectado.

En las relaciones entre el Estado y los particulares, la responsabilidad surge de la actividad propia del Estado sobre las personas y –cuando esa actividad resulta ser irregular, ilegal o ilegítima– produce consecuencias derivadas de la norma jurídica, que puede ser el perjuicio causado a los individuos y que debe repararse o indemnizarse conforme a la ley, y es aquí donde surge y se aplica la responsabilidad patrimonial a cargo del Estado por esa actividad ilícita ejercida, que inequívocamente produjo un daño a los particulares.

7. RESPONSABILIDAD DIRECTA DEL ESTADO

Estamos frente a un tema que hoy en día –en nuestro país– cuenta ya con una legislación propia, auténtica y necesaria para fortalecer el Estado de Derecho y el Derecho Humano de seguridad jurídica de los particulares; nuestra legislación constitucional enarbola con beneplácito el reconocimiento de esta nueva institución jurídica de la responsabilidad patrimonial del Estado, sin que el demandante tenga la necesidad de probar la culpa de los agentes encargados de la actividad del Estado, sólo se obliga a demostrar el daño y el Estado quedará obligado por disposición legal a indemnizar y reparar el daño causado de manera directa.

Con esta nueva e importante institución jurídica de la responsabilidad patrimonial del Estado, establecida en un marco constitucional y una ley reglamentaria, se sientan las bases y reglas por las cuales el poder público del Estado deberá responder por los daños que ocasionen los actos de sus servidores públicos con motivo de las funciones inherentes a la propia función pública.

8. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO

8.1. SUS TEORÍAS

De conformidad con lo que refiere Altamira en la *Responsabilidad del Estado*, las diversas teorías respecto del fundamento de la responsabilidad del Estado, serían las siguientes: teoría de la representación, teoría organicista, teoría de la proporcionalidad de las cargas, teoría de la responsabilidad por riesgo, teoría de la equidad, teoría de la estricta justicia teoría de la solidaridad humana.

La primera de dichas teorías, dice Altamira, está referida a la posición del representante que realiza actos de los cuales responde el representado, es decir, el funcionario y la administración; aquí la responsabilidad se funda en la culpa *in eligendo* o *in vigilando*. La segunda de las teorías ve a las personas jurídicas como un conjunto de órganos, considera al agente público como un ejecutor del gran organismo que es la administración pública y ésta es la responsable. La tercera teoría está referida a la igualdad o equivalencia, pues se decía que los ciudadanos no debían sufrir unos más que otros las cargas impuestas en el interés de todos, de donde resulta que los daños excepcionales, los accidentes que el poder público causa a los particulares, deben ser indemnizados por el presupuesto que está formado por las contribuciones de toda la colectividad; también se contempla esta proporcionalidad al responsabilizar a la administración pública tanto por sus actos como por los de sus agentes o funcionarios, distribuyendo de esa manera los daños que la ejecución de los servicios públicos ocasionen.

La teoría del riesgo está vinculada a la idea de la conciencia jurídica de los pueblos modernos, es decir, la igualdad de todos ante las cargas públicas, pues la actividad del Estado se ejerce en interés de la colectividad entera; las cargas que ella apareja no deben pesar más fuertemente sobre unos que sobre otros; el Estado debe repararlo, sea que exista culpa por parte de los agentes públicos o sea que no exista; el Estado es, en cierto modo, asegurador de lo que se llama frecuentemente el riesgo social; la teoría de la equidad pugna por que la indemnización existirá siempre que el Estado haya obtenido alguna ventaja en detrimento excepcional de un administrado, y cuya indemnización sea condicionante a que se acredite el daño causado por la administración pública, producido por una fuerza que emana de ella y que ese daño rompa la equidad, castigando al individuo de una manera “injusta y desigual”; la teoría de la estricta justicia está referida, como su nombre lo indica, a la responsabilidad misma del Estado, que surge por el vínculo mismo de las personas o de las cosas que tiene a su servicio; no es menester recurrir a la teoría de la falta para encontrar el fundamento jurídico de la responsabilidad directa del Estado, pues ésta responde a una obligación al principio de justicia, y no puede quedar excluida cuando se trata de distribuir entre los ciudadanos esa especie de carga pública del daño, previsible o no, causado por los individuos físicos o por las cosas del servicio público; y, finalmente, la teoría de la solidaridad humana se fundamenta en que los cimientos de la doctrina de la responsabilidad deben buscarse en el principio de solidaridad humana, que es precisamente el que informa e impone ayuda recíproca a todos los individuos que constituyen la colectividad; sus fuentes no deben buscarse en la supuesta caridad o en la prudencia moral, sino en un acto de justicia distributiva que la sociedad está obligada a realizar, y siendo el Estado el órgano por el cual dicha sociedad realiza esa obra resarcitoria de solidaridad, es éste quien debe afrontar este problema y resarcir.

De acuerdo con estas definiciones, se puede afirmar con razonable certeza que la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado que se establece en México adopta como elementos esenciales los conceptos y el carácter de objetiva y directa a la responsabilidad del Estado; por la actividad irregular ejercida a través de sus agentes públicos, es, sin duda, una auténtica teoría que deviene de una construcción lógica, basada en principios de Derecho Público, y su coherencia conceptual resiste un análisis metódico y sistemático.

También es posible aseverar que dicha figura jurídica es coherente y lógica, en tanto que armoniza con otras afirmaciones jurídicas y que su aceptación general ha sido tal que en muchos foros se ha difundido y aceptado de manera creciente; desde luego, no escapan las opiniones jurídicas en cuanto a su establecimiento y aplicación práctica, lo cual hoy en día ya es irrefutable y sin marcha atrás en nuestro sistema jurídico mexicano.

9. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

El ejercicio de la función del aparato estatal se realiza mediante actos singulares con características propias y propósitos generales; por ende, son destinatarios de consecuencias jurídicas; de ahí que todos los actos en los que participa el Estado, en funciones de Derecho Público y a través de sus servidores públicos y por las actividades administrativas que realizan, pueden hoy en día calificarse de sancionables en forma directa a cargo del Estado, por los daños que conlleven los actos irregulares, en estricta observancia a lo que fue primero la reforma al Título IV constitucional, específicamente al segundo párrafo del texto del artículo 113, publicada el 14 de junio de 2002 en el DOF, y que a partir de la reforma constitucional publicada el 27 de mayo de 2015 en el mismo medio de difusión quedó asentada en las fracciones III y IV del artículo 109 constitucional.

Por ello, las reformas a la CPEUM en este tema son recibidas con gran beneplácito, sobre todo porque se trata ya de una institución jurídica, pues la responsabilidad patrimonial del Estado tiende a formalizar la obligación de proteger jurídicamente a los ciudadanos contra decisiones arbitrarias e ilícitas de la administración pública y de sus funcionarios, debiendo indemnizar a dichos ciudadanos por los daños causados (tanto materiales como morales) mediante una compensación económica que restituya ese daño material y, en su caso, el daño moral provocado por el propio Estado por medio de sus servidores públicos y como consecuencia de la correspondiente actividad administrativa.

Gracias a esta reforma constitucional, la ciudadanía estará convencida –y mayormente los estudiosos del Derecho, investigadores y juristas– de que México ya cuenta con un Derecho Administrativo creciente que se ha ocupado de mejorar la seguridad jurídica de los particulares, con una institución jurídica cuyos propósitos implican, de manera deliberada e irreversible, los Derechos Humanos de legalidad y de seguridad jurídica en favor de los particulares y, con ello, desde luego, el fortalecimiento de un Estado de Derecho vigoroso y dinámico.

Antes de la citada reforma constitucional, el doctor en Derecho Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, destacado jurista y autor de *El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos*, obra galardonada con el premio del Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) 1989, destacaba ya las premisas y la necesidad de institucionalizar la responsabilidad patrimonial del Estado, cuando afirma que *la responsabilidad patrimonial del Estado, representa uno de los aspectos de gran importancia en el camino hacia la transformación del Estado de Derecho*. Por otro lado, el mismo autor refiere que *es indiscutible que a través de su actividad, el Estado puede causar diversos daños a los particulares. En el ejercicio de la función pública resulta normal que lesione intereses de particulares, ya sea por las acciones que emprende o por las que deja de realizar*; por otro lado, afirma que *ese daño puede ser causado por diversos órganos, dependiendo de la forma de manifestación del poder público*; también precisa que *la responsabilidad patrimonial, es la que deriva de la actuación extracontractual, indebida o ilegal, de la administración pública*.²¹

Delgadillo Gutiérrez agrega que el principio romano contenido en la *Lex Aquilia* establecía que quien produce un daño está obligado a repararlo, de donde deriva que el Estado –como persona sometida al Derecho– no debe quedar excluida de esta obligación; apunte muy interesante porque hoy en día nuestro sistema jurídico ya contempla la responsabilidad del Estado. Dicha responsabilidad patrimonial del ente público representa ya un avance en el caminar jurídico de un sistema de Derecho boyante y evolutivo dentro de un marco propicio de la democracia, al mismo tiempo que poco a poco el Estado y la administración pública en general vienen asimilando la sujeción a este tipo de regulación jurídica, de cuya eficacia y eficiencia en sus actividades cotidianas necesariamente adoptará una mejor responsabilidad en sus funciones de Derecho Público, so pena de ser sometido a un procedimiento de carácter administrativo y con la consecuencia de ser sancionado con la reparación de los daños y perjuicios causados ilegalmente.²²

Para ningún autor sobre este tema debe omitir la cita de quien tuvo y fue impulsor –ya directa o indirectamente– de esta formidable reforma del artículo 113, actualmente el artículo 109 fracciones III y IV de la CPEUM, ahora refiriendo a don Álvaro Castro Estrada, al haber intervenido, en el Senado de la República, con sus valiosas aportaciones y proyecto sobre la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado, pues así lo refiere en sus diversos comentarios acerca de este tema, que ahora se ve culminada con la mencionada reforma.

El doctor Castro Estrada visualiza que esa garantía constitucional se estatuya para toda la actividad general del Estado que produzca daños al patrimonio del particular, cuando éste no tenga obligación jurídica de soportarlos.

No obstante que la reforma constitucional no recoge en su integridad este criterio, el hecho de que el Constituyente haya precisado el carácter de responsabilidad como objetiva y directa, es absolutamente trascendente porque reduce al particular la necesidad de demandar primeramente al servidor público que le causó el daño, para después –subsidiariamente– poder reclamar al Estado, con el fin de obtener el pago de la indemnización correspondiente o, en su caso, obligar solidariamente a la reparación requerida cuando demuestre que es dolosa la actitud del agente de Estado.

El doctor Castro Estrada, en su valiosísima aportación, hace suyos los conceptos latinos en los que ya existen (desde hace muchos años) hipótesis jurídicas relacionadas con la responsabilidad patrimonial del Estado, criticando las concepciones jurídicas de estos países, lo cual no resta mérito alguno, pues su esmero en su proyecto sobre esta institución se deduce de la auténtica intención para que la reforma constitucional quedara plenamente identificada, única y exclusivamente, a la responsabilidad patrimonial del Estado; sin que se deje de observar que sigue habiendo dos

formas de resarcir un daño a cargo del Estado –que pueden ser de carácter civil o administrativo, y en este último ámbito la responsabilidad, sea legítima o ilegítima–, es motivo de responsabilidad de los servidores públicos.

La diferencia que se pretende, dice el doctor Castro Estrada, para sostener entre las teorías de lesión jurídica y de la culpa es su carácter; la primera (la teoría de la lesión jurídica), por el carácter subjetivo de esta, que depende en un momento dado de que se responsabilice al Estado en una forma subjetiva o subsidiaria, siempre y cuando se demuestre su responsabilidad previa y que no haya la posibilidad de que el agente directo o responsable del daño lo haga, para que pueda adquirir esa responsabilidad el Estado; en cambio, en la teoría de la culpa, la lesión antijurídica, la responsabilidad patrimonial del Estado implica que –con independencia de esta situación– el Estado se obliga directamente frente al particular al pago de indemnización, independientemente de su facultad para repetir, frente al agente o servidor público responsable, las acciones resarcitorias que amerite la causa correspondiente.

Sin embargo, puede apreciarse que esta posible diferencia resulta un tanto intrascendente porque, en realidad, no se visualiza una gran diferencia entre la tutela jurídica de una cosa y la otra, ya que esta nueva garantía constitucional tutela, de cualquier modo, el patrimonio de la persona y no sólo al particular, en la inteligencia de que dicho patrimonio, en efecto, tiene un titular.

En consecuencia, es plenamente bienvenida esta nueva institución de la responsabilidad patrimonial del Estado para una mejor tranquilidad y seguridad jurídica de los particulares; más aún cuando ya no se tiene que buscar al culpable directo o averiguar si el agente o servidor público que causó el daño tiene la posibilidad de repararlo, cuando ya el Estado mismo será quien directamente se hará cargo de la responsabilidad resarcitoria causada por sus agentes del servicio público, aun y con las limitantes que por lo pronto se adviertan en la ley secundaria o reglamentaria de esta institución constitucional, que necesariamente habrá de evolucionar en el mediano plazo.

Mérito de la misma es propio de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión al haber aprobado dicha reforma constitucional, que fue publicada el 14 de junio del 2002, cuya vigencia se difirió a partir del 1 de enero de 2004, y se estableció que, mientras transcurre su periodo *vacatio legis*, los estados de la República y la Federación debían hacer las modificaciones legales respectivas o crear las leyes que correspondan para adecuar la eficacia de esta nueva garantía constitucional.

Sobre el particular, el estado de Colima destacó por ser el primero que pronunció su respectiva Ley de Responsabilidad Patrimonial, y el de Jalisco fue el segundo, lo que indica la trascendencia del texto constitucional reformado respecto de la figura jurídica de la responsabilidad patrimonial del Estado y esto confirma la importancia de tener un nuevo Derecho Humano calificado como trascendente.

Lo que puede ser criticable hasta el momento es que en sus hipótesis se exige de reparar daños causados por los médicos de urgencias de las instituciones de seguridad social del Estado, sin que el legislador ordinario local contemple una razón lógico-jurídica pues, si se observa la exposición de motivos, no existe justificación que explique la razón por la que no van a cubrir los daños causados por dichos médicos en caso de negligencia y sobre todo en eventos de urgencia, si se atiende a que es un derecho de los particulares y que dicha responsabilidad patrimonial (a cargo del Estado) definitivamente debe ser objetiva y directa.

En la exposición de motivos de la reforma del segundo párrafo del artículo 113 de la CPEUM se señala que existen en la legislación mexicana diversos ordenamientos legales que, sin responder a una misma base jurídica sistemática y bien justificada, prevén algunos supuestos de responsabilidad objetiva o por riesgo creado (como el supuesto de la expropiación o el caso de daños nucleares) que dan lugar a responsabilidad civil, o bien, lo relativo a riesgos de trabajo regulados por la Ley Federal del Trabajo (LFT) y otros ordenamientos de seguridad social, así como el previsto por la Ley Aduanera, en el evento de extravío de bienes depositados en recintos fiscales, y otros casos, como podrían mencionarse el del CCF, respecto de riesgos profesionales y utilización de objetos peligrosos; la Ley de Vías Generales de Comunicación (LVGC), que preveía la responsabilidad patrimonial de naturaleza objetiva originada por daños causados por la operación de una aeronave, la cual se recogió en la Ley de Aviación Civil (LAV) de 1995; y en materia fiscal, la responsabilidad por daños y perjuicios causados por los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), prevista específicamente en el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT), etc. Con esas referencias se hace patente la importancia del tema y lo plausible de esta reforma constitucional, puesto que los individuos, las personas físicas que se ubiquen fuera del servicio público, todas, somos destinatarios de esta importante garantía constitucional.

9.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

Como se ha dicho, el texto de la reforma constitucional del artículo 113, junto con sus transitorios, apareció en la publicación del DOF del 14 de junio de 2002, en la forma siguiente:

TÍTULO CUARTO DE LAS RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS Y PATRIMONIAL DEL ESTADO

...

Artículo 113.

...

La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes.

Transitorios

Único. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero del segundo año siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*.

La Federación, las entidades federativas y los municipios contarán con el periodo comprendido entre la publicación del presente Decreto y su entrada en vigor para expedir las leyes o realizar las modificaciones necesarias, según sea el caso, con el fin de proveer el debido cumplimiento del mismo, así como para incluir en sus respectivos presupuestos una partida para hacer frente a su responsabilidad patrimonial.

La aprobación de la reforma constitucional implica necesariamente la adecuación a las disposiciones jurídicas secundarias, tanto en el ámbito federal como en el local, conforme a los criterios siguientes:

1. El pago de la indemnización se efectuará después de seguir los procedimientos para determinar que al particular efectivamente le corresponde dicha indemnización, y

2. El pago de la indemnización estará sujeto a la disponibilidad presupuestaria del ejercicio fiscal de que se trate.

Para la expedición de las leyes o la realización de las modificaciones necesarias para proveer el debido cumplimiento del Decreto, se contará con el periodo comprendido entre la publicación del Decreto y su entrada en vigor, según la fecha de aprobación del Decreto y su consiguiente publicación; el citado periodo no será menor a un año ni mayor a dos.

Este fue un paso trascendente para todos los ciudadanos mexicanos tras el establecimiento de esta garantía constitucional, sobre el cual el propio doctor Castro Estrada acertadamente señala: “El Senado de la República así lo entendió”, y en sus dictámenes así pretendió, en un momento dado, que se estatuyera.

Por su parte, en lo relativo a la calificación de responsabilidad objetiva y directa prevista en dicha reforma, aun cuando no se especifica, lo cierto es que es evidente que el legislador procura –con la mención a los conceptos de responsabilidad objetiva y directa del Estado– llegar a la conclusión de que esto significa que el Estado pueda ser sujeto de reclamación directa por su mera actividad, originando con ello la posibilidad de que la ley secundaria, en sus disposiciones generales, pueda llevar a una feliz conclusión el alcance de dichas figuras jurídicas, incluso sobre la definición de estos conceptos, en la inteligencia de que desde ahora se puede entender por responsabilidad patrimonial, objetiva y directa, todo acto de autoridad general que no sea legítimo, cuando ello produzca un daño que el particular no esté obligado jurídicamente a soportar y del que deba ser resarcido.

En adición, puede entenderse por responsabilidad objetiva y directa, aquella que se produce independientemente de la conducta del servidor público que ocasione la lesión, incluso sin depender de que haya sido lícita o ilícita, regular o irregular, legítima o ilegítima, pues de cualquier manera la lesión causada debe indemnizarse, en tanto que tal acción u omisión conculca un derecho a la integridad o resarcimiento patrimonial que ya se debe contemplar como un Derecho Humano y que ahora se ha elevado a nivel constitucional.²³

Por tanto, es objetiva la responsabilidad del Estado porque ya no tenemos la necesidad de acreditar la conducta dolosa o culposa del servidor público; es obvio que simplemente hay nexo causal del daño originado por las acciones del Estado, y el particular tiene el derecho de reparación del mismo cuando la ley no obligue al particular a soportar ese daño.

En este contexto, el régimen de “responsabilidad directa” significa, por su parte, que es el Estado quien responde del reclamo de indemnización que le formulan los particulares, cuando la actuación de los servidores públicos les ocasionaron lesiones en sus respectivos patrimonios, con independencia de que el propio Estado repita o ejerza a su vez el derecho de exigir a sus servidores públicos los correlativos daños cuantificables en dinero como consecuencia de su actuar irregular, es decir –por una conducta irregular, sea activa u omisiva–.

Viendo la entonces reforma al artículo 113 constitucional, el gobernado que sufre un daño por una norma jurídica que no está obligado a soportar tiene el derecho a ser indemnizado sin necesidad de demostrar la culpa, resultando suficiente la demostración del daño que se refleje en su ámbito patrimonial y la relación de causa y efecto imputable al Estado por medio de sus agentes, por lo que aquél deberá responder patrimonialmente de los daños producidos, independientemente de que sean actos lícitos o ilícitos.

Así, se desprendía de la exposición de motivos de aquella reforma del segundo párrafo del artículo 113 constitucional, la cual señala que para hablar propiamente de un Estado de Derecho es necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La existencia de un orden jurídico estructurado al que se encuentren sometidas las actuaciones del Estado.

2. El reconocimiento de los derechos públicos subjetivos –o garantías individuales– de los gobernados.
3. El establecimiento de medios idóneos para la defensa de esos derechos.
4. Un sistema de responsabilidad patrimonial del Estado.

Con base en ello, se presentaron diversas iniciativas de reformas al artículo 113 de la CPEUM, como lo fueron las propuestas de fechas 22 de abril y 16 de junio de 1999, proyectos que finalmente culminaron con la reforma en comento y que fue publicada en el DOF el 14 de junio de 2002.

A su vez, se debe observar que el precepto constitucional entonces reformado sólo contemplaba la actividad administrativa irregular, quedando excluida de responsabilidad la actividad regular del Estado.

Todos estos conceptos (razonados entonces en su exposición de motivos) se ven reflejados en el texto del artículo 1 de La Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado (LFRPE), donde el legislador ordinario define lo que debe entenderse por actividad irregular, señalando lo siguiente:

Artículo 1. La presente Ley es reglamentaria del segundo párrafo del artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y sus disposiciones son de orden público e interés general; tiene por objeto fijar las bases y procedimientos para reconocer el derecho a la indemnización a quienes, sin obligación jurídica de soportarlo, sufran daños en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia de la actividad administrativa irregular del Estado. La responsabilidad extracontractual a cargo del Estado, es objetiva y directa, y la indemnización deberá ajustarse a los términos y condiciones señalados en esta Ley y en las demás disposiciones legales a que la misma hace referencia.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá por actividad administrativa irregular, aquella que cause daño a los bienes y derechos de los particulares que no tengan la obligación jurídica de soportar, en virtud de no existir fundamento legal o causa jurídica de justificación para legitimar el daño de que se trate.

De acuerdo con lo expuesto en líneas anteriores, la reparación de daño comprende, evidentemente, los daños materiales y los morales.

Tanto la exposición de motivos de la citada reforma constitucional como de la ley ordinaria señalan claramente que la adopción de un régimen de responsabilidad patrimonial del Estado de naturaleza objetiva y directa tiene como principales finalidades:

1. Cumplir con un imperativo de justicia y fortalecer el Estado de Derecho mexicano.
2. Elevar la calidad de los servidores públicos.

3. Profundizar y restablecer la confianza de los gobernados frente al Estado, así como en la responsabilidad del Derecho como el mejor instrumento de solución de los problemas de convivencia social.

Así, la responsabilidad patrimonial puede nacer de la ejecución de actos ilícitos que causen daños a terceros, en cuyo caso el autor está obligado a la reparación del daño; también están sujetos a esta responsabilidad los actos dolosos y los considerados lícitos, que pueden causar daños.

La responsabilidad objetiva puede nacer de la creación de un riesgo por el uso de una cosa peligrosa y se impone a quien ha creado ese riesgo, al emplear un aparato o mecanismo que ha producido un daño que no debe ser soportado por la víctima, la reparación de ese daño por el sólo uso de la cosa peligrosa, cuyo empleo ha provocado el efecto lesivo.

Del mismo modo, se pueden causar daños mediante una conducta errónea o una responsabilidad por riesgos profesionales.

9.2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES

1. La entonces novedosa reforma aprobada adoptó como denominación del Título Cuarto de la Constitución Política: “De las responsabilidades de los Servidores Públicos y Patrimonial del Estado”.

2. Se justificó plenamente la reforma constitucional al incorporar el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado en la Ley Fundamental, y que comprende un mandato para todas las autoridades y las legislaturas federal, estatales y del todavía Distrito Federal, como se dispuso en su Artículo Transitorio.

3. Aun cuando es un derecho de los ciudadanos, en la reforma no se plasma como garantía individual la responsabilidad patrimonial del Estado; sin embargo, se puede vincular inmediatamente con los Derechos Humanos de legalidad y de seguridad jurídica.

4. En el texto aprobado se hace referencia sólo al término de daños, en la inteligencia de que, de una adecuada interpretación del contenido obligacional de la nueva responsabilidad del Estado, exige que se entienda en su acepción más amplia toda afectación económica.

5. La obligación resarcitoria del Estado, relativa al derecho de los particulares a solicitarla, se limita a los daños que sean consecuencia de su actividad administrativa y, dentro de ésta, a las que tengan el carácter de irregulares, lo que se debe interpretar como toda actividad administrativa del Estado que cause daños. Sobre este particular y conforme se vayan dando los primeros pasos a su aplicación e interpretaciones jurídicas, de la respectiva ley secundaria de responsabilidad patrimonial del Estado, por parte de los estudiosos de esta materia y de los propios criterios de los tribunales, se habrá de reforzar esta institución para bien del Estado de Derecho de nuestro país.

6. En forma expresa, el texto del segundo párrafo del entonces artículo 113 constitucional calificaba la responsabilidad del Estado de carácter objetivo y directo, elementos de esta institución jurídica que se definieron en su ley secundaria y que el legislador ordinario acertadamente expuso su orientación jurídica.

7. El texto que se comenta estableció expresamente que el derecho a una indemnización se determinará conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes; esta referencia es indispensable y se ve reflejada en la ley secundaria; sólo queda pendiente que el legislador ordinario pueda establecer su potestad sobre el alcance o los efectos respecto de la fijación de los límites al derecho de indemnización; esto es, en el momento de la aplicación de la ley se debe cuidar y respetar el contenido de la responsabilidad objetiva y directa que se plasmó en esta reforma constitucional del artículo 113.

8. El texto del párrafo del artículo 113 constitucional, en su disposición transitoria, requirió la obligación para que la Federación, las entidades federativas y el todavía denominado Distrito Federal, a través de sus órganos legislativos, adecuaran sus legislaciones sobre la materia objeto de la reforma constitucional. Además de establecer la indicación precisa que sendos niveles de gobierno prevean, en los presupuestos respectivos, las partidas necesarias para hacer frente a la nueva responsabilidad patrimonial.

9. En el citado Artículo Transitorio, el Constituyente permanente determinó como indispensables dos requerimientos básicos: **a)** la sustanciación de un procedimiento en forma previa al debido pago, con el fin de verificar la procedencia del mismo, y **b)** que la indemnización correspondiente estará sujeta a la disponibilidad presupuestaria de que se trate.

Desde luego, con la aprobación de la LFRPE, habría que revisar y más adelante proponer las modificaciones y adiciones necesarias que fortalezcan esta nueva institución jurídica, a la luz de lo que en su aplicación práctica arrojará los primeros años de su vigencia; por lo mismo, no se puede desconocer que esta nueva figura jurídica de responsabilidad patrimonial estuvo sujeta de recibir las mejoras y los criterios para su perfeccionamiento, que reeditará en la mejor calidad y eficacia de los servicios públicos que presta el Estado y, con ello, dejará a salvo los bienes jurídicos de los particulares, tutelados por las denominadas en ese tiempo garantías de legalidad y de seguridad jurídica, hoy Derechos Humanos.

Actualmente, el artículo 109, fracciones III y IV de la Constitución general de la República, cuya reforma se publicó en el DOF de fecha 27 de mayo de 2015, señala lo siguiente:

Artículo 109. Los servidores públicos y particulares que incurran en responsabilidad frente al Estado, serán sancionados conforme a lo siguiente:

III. Se aplicarán sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones. Dichas sanciones consistirán en amonestación, suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas, y deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos que, en su caso, haya obtenido el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por los actos u omisiones. La ley establecerá los procedimientos para la investigación y sanción de dichos actos u omisiones. Las faltas administrativas graves serán investigadas y substanciadas por la Auditoría Superior de la Federación y los órganos internos de control, o por sus homólogos en las entidades federativas, según corresponda, y serán resueltas por el Tribunal de Justicia Administrativa que resulte competente. Las demás faltas y sanciones administrativas, serán conocidas y resueltas por los órganos internos de control. Para la investigación, substanciación y sanción de las responsabilidades administrativas de los miembros del Poder Judicial de la Federación, se observará lo previsto en el artículo 94 de esta Constitución, sin perjuicio de las atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación en materia de fiscalización sobre el manejo, la custodia y aplicación de recursos públicos. La ley establecerá los supuestos y procedimientos para impugnar la clasificación de las faltas administrativas como no graves, que realicen los órganos internos de control. Los entes públicos federales tendrán órganos internos de control con las facultades que determine la ley para prevenir, corregir e investigar actos u omisiones que pudieran constituir responsabilidades administrativas; para sancionar aquéllas distintas a las que son competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; revisar el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de recursos públicos federales y participaciones federales; así como presentar las denuncias por hechos u omisiones que pudieran ser constitutivos de delito ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción a que se refiere esta Constitución. Los entes públicos estatales y municipales, así como del Distrito Federal y sus demarcaciones territoriales, contarán con órganos internos de control, que tendrán, en su ámbito de competencia local, las atribuciones a que se refiere el párrafo anterior, y

IV. Los tribunales de justicia administrativa impondrán a los particulares que intervengan en actos vinculados con faltas administrativas graves, con independencia de otro tipo de responsabilidades, las sanciones económicas; inhabilitación para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas; así como el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública o a los entes públicos federales, locales o municipales. Las personas morales serán sancionadas en los términos de esta fracción cuando los actos vinculados con faltas administrativas graves sean realizados por personas físicas que actúen a nombre o representación de la persona moral y en beneficio de ella. También podrá ordenarse la suspensión de actividades, disolución o intervención de la sociedad respectiva cuando se trate de faltas administrativas graves que causen perjuicio a la Hacienda Pública o a los entes públicos, federales, locales o municipales, siempre que la sociedad obtenga un beneficio económico y se acredite participación de sus órganos de administración, de vigilancia o de sus socios, o en aquellos casos que se advierta que la sociedad es utilizada de manera sistemática para vincularse con faltas administrativas graves; en estos supuestos la sanción se ejecutará hasta que la resolución sea definitiva. Las leyes establecerán los procedimientos para la investigación e imposición de las sanciones aplicables de dichos actos u omisiones.

Como se observa, con algunas mejoras el texto reproduce en términos similares lo que disponía el artículo 113 constitucional, pero ahora en el artículo 109, fracciones III y IV del mismo ordenamiento supremo por excelencia, lo que provocó a su vez las adecuaciones de las leyes y ordenamientos secundarios, pero que en su esencia mantienen el sentido, propósitos y objetivos ya adoptados en la Constitución General de la República.

10. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO ÓRGANO DEL ESTADO

10.1. SU RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

En el DOF de 15 de diciembre de 1995 se publicó la LSAT, organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que se puso en marcha en julio de 1997, se reforma por decreto publicado en el DOF el 12 de junio de 2003 y sufre algunas reformas, la más reciente de 17 de diciembre de 2015.

Asimismo, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), publicado en el DOF del día 3 de diciembre de 1999, fue abrogado por el nuevo Reglamento Interior de dicho organismo, publicado en el órgano oficial de referencia el 22 de marzo de 2001 y reformado, adicionado y derogado mediante decretos publicados en el DOF del 30 de abril de 2001, 17 de junio de 2003 y el 6 de junio de 2005, y otros más cuya última adecuación se refiere a la reforma de la Ley del 17 de diciembre de 2015.

El SAT, como órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal, que goza de autonomía de gestión y presupuestal para alcanzar su objetivo y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la LSAT y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y órdenes del Presidente de la República para la realización de programas especiales y asuntos que el secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia, pues así se establece en los artículos 1, 2, 3 y 7 de la LSAT, en materia fiscal y aduanera.

Antes de entrar a referirnos a la responsabilidad patrimonial a cargo del SAT, debemos precisar que esta institución jurídica está vigente en la propia LSAT, teniendo en cuenta que en ninguno de los artículos transitorios –tanto de la reforma constitucional al artículo 113, como de la LFRPE, también de reciente creación en esas fechas– se estableció derogación alguna a aquellos ordenamientos que ya contemplan este tipo de figura jurídica de la responsabilidad patrimonial y, por el contrario, en el caso del SAT, en el artículo 34 de su Ley respectiva, dispone expresamente que “en los casos de responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución”, en relación con el artículo 9 de la LFRPE, lo cual refuerza más la posibilidad jurídica del derecho de los particulares a solicitar la obligación indemnizatoria (por parte del Estado) correlativa a los daños que sean consecuencia de su actividad administrativa irregular.

10.2. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCE

La LSAT, en su Título Sexto, “Capítulo Único”, contempla la figura jurídica denominada “De la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria”, que en su artículo 34 establece:

Artículo 34. El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria establecida en el párrafo anterior, no exime a los servidores públicos que hubieran realizado la conducta que originó los daños y perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que procedan en términos de la Ley

Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como de las penales y laborales que, en su caso, se deban imponer.

El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria será exigible ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sustitución de las acciones que los particulares puedan ejercer de conformidad con las disposiciones del derecho federal común.

El contribuyente que solicite una indemnización deberá probar, entre los hechos de los que deriva su derecho, la lesión, la acción u omisión del Servicio de Administración Tributaria y la relación de causalidad entre ambos; así mismo, deberá probar la realidad y el monto de los daños y perjuicios.

En la misma demanda en que se controvierte una resolución o en una por separado, se podrá solicitar la indemnización a que se refiere este artículo. En relación con la documentación que se debe acompañar a la demanda, en los casos de responsabilidad, el contribuyente no estará obligado a adjuntar el documento en que conste el acto impugnado, la copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta por la autoridad ni, en su caso, el contrato administrativo.

Las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en materia de responsabilidad, deberán, en su caso, declarar el derecho a la indemnización, determinar el monto de los daños y perjuicios y condenar al Servicio de Administración Tributaria a su pago. Cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia podrá limitarse a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover incidente ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que originalmente impugnó, pidiendo la liquidación de los daños y perjuicios, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.

El Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Para estos efectos, únicamente se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

- I.** Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.
- II.** Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.
- III.** Se anule por desvío de poder.

En los casos de responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución.

El cumplimiento de la responsabilidad SAT establecida en el párrafo anterior no exime a los servidores públicos que hubieran realizado la conducta que originó los daños y perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que procedan en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como de las penales y laborales que, en su caso, se deban imponer. Dicho cumplimiento será exigible ante el denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), en sustitución de las acciones que los particulares puedan ejercer de conformidad con las disposiciones del Derecho Federal Común.

El contribuyente que solicite una indemnización deberá probar –entre los hechos de los que deriva su derecho– la lesión, acción u omisión del SAT y la relación de causalidad entre ambos; asimismo, deberá probar la realidad y el monto de los daños y perjuicios.

En la misma demanda en que se controvierte una resolución o en una por separado, se podrá solicitar la indemnización a que se refiere este artículo, en relación con la documentación que se debe acompañar a la demanda; en los casos de responsabilidad, el contribuyente no estará obligado a adjuntar el documento en que conste el acto impugnado, la copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta por la autoridad ni, en su caso, el contrato administrativo.

Las sentencias que dicte el TFJFA en materia de responsabilidad deberán, en su caso, declarar el derecho a la indemnización, determinar el monto de los daños y perjuicios y condenar al SAT a su pago; cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia podrá limitarse a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover incidente ante la sala del TFJFA, en la que originalmente impugnó, pidiendo la liquidación de los daños y perjuicios, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.

El SAT deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate; para estos efectos sólo se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

- 1.** Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.
- 2.** Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.

3. Se anule por desvío de poder.

En los casos de responsabilidad del SAT se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución.

Para comprender lo anterior, es ilustrativo acudir al *Diccionario Jurídico Mexicano*, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, que al definir el concepto “indemnización por daños y perjuicios”, nos precisa lo siguiente:

Cuando una persona causa a otras un daño, ya sea intencionalmente, por descuido o negligencia, o bien por empleo de alguna cosa o aparato, maquinaria o instrumento, es responsable de las consecuencias dañosas que la víctima ha sufrido. Se dice que una persona es civilmente responsable, cuando alguien está obligado a reparar el daño material o moral que otro ha sufrido.

Por su parte, el CCF –en su artículo 1915– establece que la “reparación del daño” debe consistir a elección del ofendido en el restablecimiento de la situación anterior, cuando ello sea posible o en el pago de los daños y perjuicios; por tanto, desde el punto de vista civil, la reparación del daño tiende primordialmente a colocar a la persona lesionada en la situación que disfrutaba antes de que se produjera el hecho lesivo, como por ejemplo la restitución de un bien del que fue despojado o la reparación de un bien dañado, y sólo cuando la reparación o restitución no es posible, la obligación se cubre por medio del pago de una indemnización en numerario (dinero) con que se satisface ese daño causado y, en su caso, los perjuicios ocasionados por el mismo.

Para ello, el artículo 2108 del mencionado Código Civil nos define el daño como “la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación”. Asimismo, el artículo 2109 define como perjuicio “la privación de cualquier ganancia lícita que debería de haberse obtenido con el cumplimiento de las obligaciones”.

En los casos de responsabilidad del SAT se aplicarían de manera supletoria la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), el Código Fiscal de la Federación (CFF), el CCF, el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) y los principios generales de Derecho, artículo 9 de la LFRPE, en relación con el artículo 34 de la LSAT.

A partir del 13 de junio de 2003 ya no es suficiente que –mediante sentencia que dicte el TFJFA– se restablezca el orden jurídico violado, ya que mediante la LSAT se impone al SAT la obligación de pagar los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

En este sentido, la fuente de la obligación a cargo del SAT de responder por los daños y perjuicios es el hecho o conducta antijurídica en que incurra alguno de sus servidores públicos con motivo del ejercicio de sus atribuciones. No todo acto o hecho es antijurídico ni da nacimiento a la obligación de responder por los daños y perjuicios, pues la LSAT nos precisa, en su artículo 34, lo siguiente:

El Servicio de Administración Tributaria, deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave, al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate.

La primera condicionante para que se actualizara la responsabilidad es que el funcionario del SAT cometa una falta grave; para ello la ley define como falta grave cuando la resolución encuadre en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que se anule por ausencia de fundamentación o motivación, en cuanto al fondo del asunto o competencia.
2. Sea contrario a una jurisprudencia de la SCJN, en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publicó con posterioridad a la contestación, no hay falta grave.
3. Se anule por desvío de poder.

Por tanto, no es suficiente la conducta antijurídica para dar nacimiento a la responsabilidad a cargo del SAT, pues para que la misma se actualice en beneficio de los particulares, se debe demostrar y acreditar que el funcionario incurrió en alguna de las faltas graves señaladas.

¿Cómo se actualiza la falta grave? Cuando el particular demuestra que se actualiza una falta grave, nace el derecho de reclamar, a cargo del SAT, la indemnización por los daños y perjuicios causados por ese acto o hecho ilícito grave.

La forma de indemnizar o dejar sin daños se obtiene primeramente borrando los efectos de la resolución o acto que lesionó la esfera jurídica del particular y, en segundo lugar, proporcionando, junto con la sentencia firme, lo siguiente:

Si con la anulación de la resolución impugnada, no se restablecen las cosas a la situación que se tenía antes de la emisión de dicha resolución, se debe indemnizar al contribuyente, con el pago de un equivalente de los derechos o intereses afectados.

Ejemplo: por no expedir los comprobantes con los requisitos fiscales se emite una resolución en la que se sanciona al contribuyente con una multa de \$20,000, y además se clausura su establecimiento por cinco días.

Se presenta el juicio de nulidad, y la respectiva Sala Regional Metropolitana del TFJFA emite sentencia en la que anula lisa y llanamente la resolución impugnada porque se demuestra que los comprobantes fiscales sí reúnen los requisitos de ley, de lo que el contribuyente evita pagar la multa (se restablecen las cosas), pero la pérdida o menoscabo sufrido en su patrimonio por la clausura del establecimiento no se repara con la simple anulación del acto, por lo que tiene derecho a la indemnización del daño económico sufrido por dicha clausura.

Por tanto, si con la anulación de la resolución impugnada se restablecen las cosas a la situación que tenían antes de la emisión de esa resolución, no hay causa de reparación del daño; pero cuando subsisten cuestiones que no pueden ser reparadas a su estado original, a pesar de sentencia anulatoria, procede la demanda administrativa para reclamar la indemnización causada al particular mediante el pago de los daños y perjuicios causados por la autoridad fiscal.

Ejemplo: se traba embargo precautorio y se emite la resolución derivada del procedimiento administrativo en materia aduanera a una empresa importadora, a quien se determina un crédito fiscal por la administración de aduanas por importe de \$2'000,000 por concepto de domicilio falso o inexistente, subvaluación de productos, recargos, actualizaciones, multas, etcétera.

Se presenta la demanda de nulidad ante la sala competente del entonces denominado TFJFA, en el que se obtiene sentencia favorable, por la que se deja sin efectos la resolución impugnada al demostrarse que son falsos los motivos e inaplicables los fundamentos de la resolución impugnada, por lo cual la mercancía comprendida de productos perecederos perdió su utilidad, pero, además, la autoridad fiscal ya ha cobrado gastos de almacenaje.

Con la anulación de la resolución, el contribuyente evita pagar el crédito fiscal, pero la pérdida o menoscabo sufrido en su patrimonio con motivo de la ejecución de esa resolución debe ser reparada; por tanto, el SAT debe pagar el equivalente en moneda nacional del valor de las mercancías perdidas, así como las ganancias que se dejaron de obtener por la venta del producto, el importe de sus rendimientos, el importe cobrado en concepto de almacenaje y los gastos del juicio de nulidad que se generaron indebidamente por los actos de la autoridad fiscal.

10.3. SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LAS FALTAS GRAVES

Como se ha señalado, no todos los hechos o actos antijurídicos dan nacimiento a la obligación de responder por los daños y perjuicios, pues la LSAT nos precisa que:

El Servicio de Administración Tributaria, deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los daños y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate.

Por tanto, no es suficiente la conducta antijurídica para dar nacimiento a la responsabilidad a cargo del SAT, pues para que la misma se actualice en beneficio del particular se debe demostrar y acreditar que el funcionario incurrió en alguna de las faltas graves señaladas.

1. Las facultades de comprobación constituyen procedimientos administrativos cuyo objeto o propósito es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, en su caso, emitir la resolución definitiva que determina el crédito fiscal. Estos procedimientos, como se ha señalado, se encuentran sujetos a una serie de actuaciones, etapas y requisitos de ley que, en consecuencia, están vinculados unos con otros, de suerte que todos los actos que integran los trámites y formalidades exigidas para las facultades de comprobación y de liquidación purgan diversos requisitos de validez y formalidades requeridas por la ley fiscal, por lo que el incumplimiento de cualquiera de sus etapas puede dar lugar a una causal de anulación, para el efecto de su reposición, salvo en el caso de facultades discrecionales que no admiten reposición por orden de sentencia, pero sí quedan a salvo, por si la autoridad desea volver a ejercer sus facultades y está en condiciones jurídicas de llevarlo a cabo; algunos ejemplos serían los siguientes:

a) La indebida notificación de diversos actos que integran el procedimiento, particularmente la indebida notificación de la orden de visita, que se constituye en acto viciado de origen, que produce la ilegalidad de todo lo actuado con base en la orden de visita.

b) No tener oportunidad de desvirtuar los hechos u omisiones detectados en la visita, puesto que se debe recordar que –una vez que se entregue la última acta parcial– el contribuyente tiene un plazo no menor de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la misma y ofrecer las pruebas que estime pertinentes; si la autoridad no otorga ese plazo o no revisa el escrito de aclaraciones y sus pruebas, se ha cometido un vicio de procedimiento que trasciende al sentido de la resolución impugnada; por ende, su anulación será para que se subsanen las violaciones cometidas.

En este caso, al igual que en las violaciones de forma, la sentencia declara la nulidad de la resolución para determinados efectos y no constituye –para los efectos de la LSAT– una falta grave que dé nacimiento al derecho de

reclamar una indemnización por daños y perjuicios.

2. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron de manera equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las suposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas.

La causal de nulidad en comento difiere de las anteriores, ya que su contenido y alcance producen la nulidad lisa y llana del acto impugnado cuando se presentan alguna de las siguientes situaciones:

a) Los hechos que motivaron la resolución no se realizaron; por ejemplo, cuando la autoridad afirma que el contribuyente no presentó la declaración del ejercicio, aunque en realidad ese hecho sí se realizó.

b) Los hechos que motivaron la resolución definitiva son distintos o se apreciaron de manera diferente; por ejemplo: la autoridad afirma que se llevó a cabo la enajenación de un bien inmueble, pero lo que ocurrió fue el otorgamiento del uso o goce temporal del mismo.

c) La resolución se dicta en contravención a las disposiciones legales; por ejemplo: cuando se obliga a una persona moral –dedicada exclusivamente a las actividades agrícolas– a tributar en el régimen general de ley, en materia del impuesto sobre la renta (ISR), en contravención de lo dispuesto en la misma ley que obliga a tributar en un régimen distinto.

d) La resolución se dicta dejando de aplicar las disposiciones debidas; por ejemplo: la autoridad objeta una deducción por haber efectuado el pago de las mismas con cheque nominativo; sin embargo, el pago se realizó por la prestación de un servicio personal subordinado que no exige que se cumpla ese requisito –artículo 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)–.

Es importante destacar que esta causal de ilegalidad da origen a la nulidad lisa y llana de la resolución definitiva que determinó el crédito fiscal, pero también constituyen faltas graves que actualizan el derecho al pago de los daños y perjuicios por parte del SAT.

3. Cuando la resolución administrativa dictada en el ejercicio de las facultades discrecionales no correspondan a los fines para los cuales las leyes confirmen dichas facultades.

Se entienden por facultades discrecionales las que otorga una norma jurídica a una autoridad administrativa para que –ante determinada circunstancia de hechos– decida con cierta libertad el proceder o no de su actuación frente al gobernado, sin que ello implique responsabilidad del servidor público dotado de esta discrecionalidad.

En cambio, cuando las facultades de la autoridad son sólo regladas, el servidor público debe cumplir correctamente con lo dispuesto en la norma jurídica, so pena de incurrir en responsabilidad.

Por consiguiente, cuando una autoridad se arroga facultades discrecionales sin que la ley las reconozca como tales, habrá desvío de poder, que es un concepto de abuso de una facultad, ya que la autoridad administrativa realiza un acto que excede de su competencia –lo que implica una causal de nulidad lisa y llana–.

La doctrina ha considerado que existe el desvío de poder cuando las autoridades actúan de la siguiente manera:

a) Persiga un fin personal, es decir, se emite el acto para satisfacer aspiraciones personales del funcionario o servidor público.

b) Tenga la finalidad de favorecer a terceros.

c) Emita un acto con el fin de beneficiar a la propia administración pública, pero resulte distinto de la facultad que ostenta el servidor público, abusa de su poder al determinar créditos fiscales en cantidades superiores a las que realmente corresponden, o bien, realiza actos que dependen de la eficacia de otra resolución o del resultado de un juicio pendiente de resolución.

Por tanto, si se demuestra en cualquiera de sus formas ese desvío de poder, se genera la nulidad lisa y llana de la resolución y el derecho para exigir el pago de los daños y perjuicios en los términos de la LSAT.

10.4. LA FALTA GRAVE POR INOBSERVANCIA DE LA JURISPRUDENCIA

El artículo 217 de la Ley de Amparo vigente establece que la jurisprudencia de la SCJN funcionará en Pleno o en salas y es obligatoria para todos los Tribunales y juzgados (órganos jurisdiccionales). Sin embargo, dicha ley no establece expresamente que la jurisprudencia sea obligatoria para las autoridades administrativas, como es el caso de las fiscales.

Con base en ello, cuando en un recurso o en un escrito para desvirtuar hechos y omisiones se invocaba la aplicación de una jurisprudencia, las autoridades fiscales manifestaban en sus resoluciones que no estaban obligadas a la aplicación de esa jurisprudencia.

Con la reforma a la LSAT, la obligación de observar y acatar la jurisprudencia vigente se consigue mediante el allanamiento de la demanda, ya que para la LSAT su inobservancia constituye una falta grave que da lugar a la reparación de daños.

10.5. RELACIÓN CAUSAL ENTRE LA FALTA GRAVE Y LOS DAÑOS Y PERJUICIOS

Para tener derecho a que el SAT responda por los daños y perjuicios, no basta con la existencia de una falta grave, en los términos antes indicados, sino que también es necesario que exista una relación causal entre esa falta grave y la de los daños y perjuicios, ya que la misma ley establece lo siguiente:

El contribuyente que solicite una indemnización deberá probar, entre los hechos de los que se derive su derecho, la lesión, la acción u omisión del servicio de administración tributaria, y la relación de causalidad entre ambos, asimismo, deberá probar la realidad y el monto de los daños y perjuicios.

En este orden de ideas, los daños y perjuicios deben ser considerados directa e inmediatamente respecto del hecho que origina la responsabilidad, es decir, de la lesión, acción u omisión realizada por alguna autoridad dependiente del SAT, esto es, que para que se considere que un daño o perjuicio es consecuencia de una causa grave, debe haber un nexo lógico de causa-efecto que constituya la base de responsabilidad que se reclama y sólo así ese daño y perjuicio pueden ser imputados al sujeto que lo produce en representación del SAT.

De lo anterior se sigue que no basta con demostrar que exista una resolución o acto administrativo en la que se incurrió una falta grave para sostener que se materialicen los daños y perjuicios, ya que sostener lo contrario conduciría a decretar una condena de manera automática, aun en los casos en que no se sufrió daño y perjuicio.

Por ello, los que pretendan obtener una indemnización deberán previamente analizar la existencia de una relación (causa-efecto) entre la falta grave, así como en los daños y perjuicios ocasionados, de suerte que no haya la menor duda de la procedencia de la reparación de daños y perjuicios, en la inteligencia que tienen como causa directa e inmediata la acción u omisión de un funcionario del SAT, que –en los términos de la ley en comento– se considere falta grave.

Si no se demuestra fehacientemente esa relación causal, el TFJA podrá declarar la nulidad de la resolución o acto impugnado, pero podría no condenar al SAT al pago de los daños y perjuicios.

10.6. LA REPARACIÓN DEL DAÑO Y PERJUICIO. SU PROCEDIMIENTO

El artículo 34 de la LSAT establece que debe demandarse, ante el TFJA –que en lo sucesivo debe entenderse como Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), al ser ésta su denominación actual–, la restitución o pago de los daños y perjuicios. En este sentido, el particular tiene la opción de exigir la reparación de los daños y perjuicios desde la misma demanda de nulidad en la que se impugna la resolución fiscal, o bien, formular una demanda posterior a la sentencia que le favoreció en el fondo del asunto y a través de la siguiente demanda, se pretende sólo la reparación de los daños y perjuicios. En este último caso se deberá demostrar, con las pruebas idóneas, la existencia de la relación de causalidad entre los daños y perjuicios ocasionados y la lesión, acción u omisión que se atribuya como causa de esos daños y perjuicios. También se deberá demostrar la realidad y el monto de los daños y perjuicios demandados, ya que –en caso contrario– ese monto se tendrá que determinar en la vía incidental.

Es importante insistir que, para acreditar los daños y perjuicios que se reclamen por la existencia de alguna falta grave, se debe aportar como prueba la propia resolución o acto impugnado, pues mediante esa resolución se demuestra la emisión de un acto administrativo, así como la sentencia de nulidad lisa y llana que demuestre la comisión de la falta grave de parte de la autoridad fiscal dependiente del SAT y, en su caso, demostrar los daños y su cuantía, aportando para ello, entre otras pruebas, las que de manera ilustrativa se mencionan a continuación:

1. Registro contable que demuestre los ingresos normales del negocio durante el tiempo en que un establecimiento fue cerrado o clausurado.
2. La factura del bien o bienes que fueron embargados.
3. Los contratos u operaciones que se dejaron de cumplir con motivo del embargo de algunos bienes indispensables para el desarrollo de la actividad (como puede ser un camión, una máquina, un terreno, una casa, producto, etcétera).
4. Los gastos de ejecución, las pólizas de fianza y, en general, cualquier comprobante que demuestre las erogaciones realizadas para evitar o suspender la ejecución del acto impugnado.
5. Los recibos de honorarios pagados a los abogados para defenderse en contra de la resolución o materia de impugnación, entre otros.

10.7. RESOLUCIÓN DEFINITIVA

La sentencia que emita el TFJA –en materia de responsabilidad patrimonial del SAT– deberá, en su caso, declarar el derecho a la indemnización y determinar el monto de los daños y de los perjuicios; a la vez, establecerá el pago –mediante la emisión de una sentencia de condena– con cargo al SAT.

Cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia se limitará a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover un incidente ante la Sala del TFJA, pidiendo la determinación o cuantificación de los daños y perjuicios, una vez que se tengan los elementos de prueba necesarios para determinarlos, en el entendido de que el actor –previamente en el juicio de nulidad– probó la relación causal entre la falta grave y los daños y perjuicios, así como el derecho a ser indemnizado, para que el Tribunal precitado pueda declarar procedente la acción indemnizatoria que contempla la LSAT.

10.8. RECLAMO DE LA INDEMNIZACIÓN. TÉRMINO PARA PRESENTAR LA DEMANDA

El artículo 25 de la LFRPE, de aplicación supletoria a la LSAT, establece que:

Artículo 25. El derecho a reclamar indemnización, prescribe en un año, mismo que se computará a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera producido la lesión patrimonial, o a partir del momento en que se hubiera cesado sus efectos lesivos, si fuesen de carácter continuo. Cuando existan daños de carácter físico o psíquico a las personas, el plazo de prescripción será de dos años.

Los plazos de prescripción previstos en este artículo, se interrumpirán al iniciarse el procedimiento de reclamación, a través de los cuales se impugne la legalidad de los actos administrativos que probablemente produjeron los daños o perjuicios.

10.9. MONTO DE LA INDEMNIZACIÓN Y SU CÁLCULO

Según el artículo 14 de la LFRPE, de aplicación supletoria a la LSAT, los montos de las indemnizaciones se calcularán de la siguiente manera, en el caso de daños personales:

Fracción II. En el caso de daño moral, la autoridad administrativa o jurisdiccional, en su caso calculará el monto de la indemnización de acuerdo con los criterios establecidos en el Código Civil Federal, debiendo de tomar en consideración, los dictámenes periciales ofrecidos por el reclamante.

La indemnización por daño moral que el Estado esté obligado a cubrir, no excederá del equivalente a 20,000 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, por cada reclamante afectado.

10.10. DE LAS SENTENCIAS

Las sentencias firmes deberán registrarse por el ente público federal responsable, quien deberá llevar un registro de indemnizaciones debidas por responsabilidad patrimonial, que será de consulta pública.

Las indemnizaciones por lesiones patrimoniales serán pagadas tomando en cuenta el orden cronológico en que se emitan las resoluciones de las autoridades administrativas.

Como se observa, con las consideraciones expuestas, la responsabilidad patrimonial del SAT ya admite la reparación de daños y perjuicios, pero es recomendable analizar cada caso y evaluar las posibilidades de procedencia en la potencial demanda resarcitoria que reclamen daños y/o perjuicios.

Lo anterior obliga al SAT y sus áreas dependientes, a hacer más eficientes sus actos de autoridad, so pena de tener que reparar daños a los contribuyentes, de ahí la gran importancia de este tema.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

¹ Castro Estrada, Álvaro. *Nueva Garantía Constitucional. La Responsabilidad Patrimonial del Estado*. México. Editorial Porrúa. 2002

² *Ídem*

³ Aguiar Díaz, J. *Tratado de la Responsabilidad Civil*. T. I, México-Lima-Buenos Aires. Editorial José M. Cajica, Jr.

4

Vedel, Georges. *Derecho Administrativo*. Madrid. Editorial Aguilar. 1976

5

Vedel, Georges. *Op. cit.*

6

Mosset Iturraspe, Jorge. *Estudios sobre responsabilidad por daños*. T. IV. Santa Fe, Argentina. Editores Rubinzal-Culzoni

7

Mazeaud. T. I. *Op. cit.*

8

Mosset Iturraspe. *Op. cit.*

9

Suele afirmarse que el daño moral no es, en modo alguno, reparable, pues necesariamente si se intenta una reparación, ésta deberá consistir en bienes de índole diversa a los conceptos dañados. Por otra parte, la cuantificación del daño presenta dificultades motivadas por la diversidad de causas que pueden originarlo

10

Mosset Iturraspe. *Op. cit.*

11

Vedel. *Op. cit.*

12

El patrimonio del fondo se constituye con contribución obligatoria del personal federal, recuperaciones por adeudos en su favor, hechos efectivos y pagos por responsabilidades declaradas improcedentes o prescritas, descuentos improcedentes o en exceso, no reclamados, ya prescritos y con los productos o rendimientos de la inversión del fondo

13

Esta facultad la ejercía la Secretaría de Programación y Presupuesto

14

Altamira Gigena, Julio I. *Responsabilidad del Estado*. Buenos Aires. Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos.,

15

Ídem

16

Ídem

17

Ídem

18

Ídem

19

Ídem

20

Ídem

21

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos*. México. Editorial Porrúa. 1996

22

Ídem

23

Castro Estrada, Álvaro. *Op. cit.*, p. 225

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo VII. BASES DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS EN MATERIA FISCAL

CAPÍTULO VII

BASES DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS EN MATERIA FISCAL

1. ORDENAMIENTOS APLICABLES EN MATERIA FISCAL

1.1. CÓDIGO

Cuerpo de leyes según un método y sistema. Del latín *codicus* (de *codexicis*). En sentido histórico, se entiende por Código toda compilación de preceptos jurídicos; actualmente, se denomina Código a la fijación escrita que comprende el Derecho Positivo en alguna de sus ramas (Civil, Penal, Fiscal, Mercantil, etc.) con unidad de materia, plan, sistema y método.

En su sentido originario, *codex* alude a cierto formato editorial consistente en un conjunto de tablillas de madera encerada, unidas de modo que cada tablilla actúe como la hoja de un libro moderno. El Código se distingue de otros cuerpos fijadores de Derecho porque consagra su propia vigencia en cuanto a forma. Guzmán Brito explica este hecho de la manera siguiente: *Un cuerpo fijador del Derecho puede escindirse en materia y forma, en contenido y continente, es decir, por un lado, en el conjunto de fuentes, o más en general, de Derecho que fija, y por otro, en la sistemática redacción que se da a ese conjunto.*

A partir del momento en que el cuerpo fijador consigue vigencia como tal, la comunidad que hace uso de él, admite que las disposiciones que contiene están vigentes por estar incluidas en el ordenamiento legal que podemos llamar Código para su uso en los tribunales.

Finalmente, en la materia que nos ocupa encontramos que el Código Fiscal de la Federación (CFF) es un ordenamiento jurídico de carácter federal que establece los conceptos y procedimientos que debe seguir la Federación para la obtención de ingresos fiscales; prevé, además, derechos y obligaciones de los contribuyentes, las facultades de las autoridades, las infracciones y delitos, así como la forma en que se ejecutarán las resoluciones y los recursos administrativos procedentes, todo lo anterior en materia fiscal; esta disposición regula, además, la aplicación de las leyes fiscales en caso de presentar alguna laguna, duplicidad o incluso la supletoriedad de éstas.¹

1.2. LEY

En sentido amplio, se entiende por ley todo juicio que expresa relaciones generalizadas entre individuos y grupos sociales o sectores específicos. En este sentido, el significado del vocablo comprende tanto a las leyes causales o naturales, a las leyes lógicas y matemáticas como a las leyes normativas.

La Real Academia Española ha definido a la ley como una *regla y norma constante e invariable de las cosas, nacida de la causa primera o de las cualidades y condiciones de las mismas*; además, la Academia refiere que se entiende por ley al *precepto dictado por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados.*

La palabra “ley” proviene de la voz latina *lex*, que –según la opinión más generalizada– se deriva del vocablo *legere*, que significa “que se lee”. Algunos autores derivan *lex* de *ligare*, destacando el carácter obligatorio de las leyes.

Se entiende por ley una norma de Derecho del poder público que crea situaciones generales abstractas e impersonales por tiempo indefinido. Constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, después de la Constitución, por lo que es de mucho interés el análisis del procedimiento para la formación de una ley, el cual se conoce con el nombre de proceso legislativo.

1.3. DIFERENCIA ENTRE LEY Y CÓDIGO

En materia tributaria se tiene que el CFF es un conjunto de disposiciones legales establecida por el Congreso de la Unión con el objetivo de regular la actividad tributaria del Estado como sujeto activo, y la obligación del contribuyente – como sujeto pasivo respecto de las obligaciones tributarias– de sufragar el gasto público; asimismo, da a conocer a todos los contribuyentes y a las personas físicas o morales, ligadas por alguna actividad con ello relacionado, los parámetros para el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las cuales deben satisfacer en los términos establecidos en las leyes fiscales relacionadas con la contribución para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas (tal y como lo ordena el artículo 1 del CFF); en este orden de ideas, cabe señalar que el Código es un ordenamiento que establece los lineamientos procesales que deben acatarse para la exacta aplicación de las normas fiscales; por ende, se tiene que en el Código se encuentran establecidos, entre otros, los parámetros que deben seguir las autoridades en atención a la facultad de sus atribuciones que las leyes fiscales les conceden, es decir, reglamenta el acto de la autoridad en ejercicio de sus funciones, así como establece los derechos sustantivos y adjetivos que el contribuyente tiene en favor de sus derechos al momento de soportar las cargas fiscales impuestas por el Estado; así, se deduce que es la norma jurídica adjetiva y sustantiva que regula la exacta aplicación de las obligaciones de los mexicanos para la contribución del gasto público de la Federación.

Por otra parte, las leyes fiscales son definidas como un conjunto de normas jurídicas que revelan la facultad o potestad de crear tributos en favor del Estado, de observancia general y de carácter obligatorio, impuestas a las personas –sean físicas o morales– que se encuentren en una situación jurídica o de hecho, y las cuales tengan la obligación de soportar el pago de las contribuciones para el gasto público de la Federación o, en su caso, de las entidades federativas; en tal sentido debe observarse que, en materia impositiva, las leyes tributarias son las disposiciones jurídicas en donde se establecen las cargas fiscales que deben aportar los contribuyentes para el gasto público de la Federación y las entidades federativas, además de establecer –en sus lineamientos jurídicos– quiénes son los sujetos que deben soportar la carga tributaria, el objeto que es el hecho o acto jurídico sobre el que se determina una carga fiscal y del que se deduce la base sobre la cual debe calcularse el pago de su obligación, y cuál es el porcentaje, la tasa y/o tarifa que debe imponerse al contribuyente, y finalmente su época, tiempo o momento de pago.

En este orden de ideas, es menester esclarecer cuál es la diferencia entre el CFF y las leyes fiscales, de lo que se tiene que el Código, como se ha establecido, es el conjunto de normas jurídicas que contiene los conceptos y procedimientos que debe seguir la Federación para la obtención de ingresos fiscales destinados a los gastos públicos, prevé –además– las facultades de las autoridades, las infracciones y delitos, y es el ordenamiento regulador de las leyes fiscales federales, es decir, en el CFF se encuentran establecidas las hipótesis generales que deben seguirse para la debida aplicación y observancia de las leyes impositivas, creadas por el legislador competente, sea federal o local, en tanto que la ley fiscal se entiende como la norma de Derecho dictada, promulgada y sancionada por la autoridad pública competente, de carácter general, abstracto y obligatorio que establece cargas tributarias a las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la hipótesis normativa en relación con los actos de autoridad y la obligación de pago de las cargas fiscales que deben soportar los contribuyentes provenientes de un proceso legislativo derivado de la potestad impositiva.

1.4. DECRETO-LEY

Como se ha dicho, la creación de la ley corresponde al Poder Legislativo por medio del proceso previsto en la propia Constitución; sin embargo, por excepción se puede facultar al Poder Ejecutivo para la expedición de leyes, encontrándonos en este caso ante el Decreto-delegado, que es definido por la *Real Academia Española* como la *disposición de carácter legislativa que, sin ser sometida al órgano adecuado (poder legislativo), se promulga por el Poder Ejecutivo, en virtud de alguna excepción circunstancial o permanente, previamente determinada*.

Se está en presencia de un Decreto-Ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir decretos que tienen la misma fuerza y efectos de una ley, sin necesidad de una participación inmediata del Congreso de la Unión. Dicha autorización se otorga en situaciones consideradas como graves o urgentes para la tranquilidad pública, o cualquier otra que ponga a la sociedad en grave peligro, como lo dispone el artículo 29 constitucional. Otro caso es el previsto en el artículo 73, fracción XVI, de la misma Constitución, para hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión, de enfermedades exóticas en el país, entre otras.

Sin embargo, los denominados Decretos-Ley, por tratarse de preceptos que materialmente son legislativos, pero que por disposiciones constitucionales los puede expedir el Ejecutivo, en mi consideración, tiene el efecto propio de una ley porque el hecho de que los expida el Ejecutivo con autorización constitucional no impide su carácter general y obligatorio, evidenciando que en todo caso los Decretos del Ejecutivo tienen fuerza de ley, puesto que la Constitución deduce tal carácter.

1.5. DECRETO-DELEGADO

Se presenta un caso de decreto-delegado cuando el Congreso de la Unión transfiere al Poder Ejecutivo facultades para legislar. Dicha situación se encuentra prevista en el párrafo segundo del artículo 131 de la Constitución Federal. El Congreso faculta al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir o prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, con el fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio de la nación.

Se llama así porque las leyes que en él se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial y porque debe su existencia a una delegación expresa de facultades legislativas en favor del Ejecutivo, y se distingue del Decreto-Ley porque puede emitirse en cualquier tiempo, sin que se requiera de la declaración de un estado de emergencia.

1.6. REGLAMENTO

El Reglamento es una disposición de carácter legal expedida por el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia que le otorga la Constitución. El Reglamento tiene como finalidades:

1. Facilitar, aclarar, desarrollar y precisar el alcance de una ley y su aplicación.
2. Crear los órganos y otorgarles las facultades propias para la exacta observancia de las leyes.
3. Ocuparse de la organización y funcionamiento de la administración en general.

La *Real Academia Española* define al Reglamento como una *colección ordenada de reglas o preceptos, que por la autoridad competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen de una corporación, una dependencia o un servicio*.

La facultad que se otorga al Ejecutivo de la Unión para expedir Reglamentos se llama reglamentaria, y se contiene expresamente en el artículo 89, fracción I constitucional, cuando dispone que es facultad del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Todas las leyes deben tener un Reglamento; si en la actualidad existen leyes que no lo tengan, obedece a que el Ejecutivo no lo ha emitido, sin que ello impida su entrada en vigor, toda vez que hay leyes que expresamente señalan: *Esta ley entrará en vigor independientemente de que se expida o no su reglamento*, y otras que señalan: *Esta ley no entrará en vigor hasta en tanto no se expida su reglamento*, y –en este último caso– el Ejecutivo de inmediato lo emite. Cabe aclarar que ningún Reglamento puede ir más allá de lo que establece la ley, debido al sistema de jerarquía de leyes que establece el artículo 133 constitucional.

En materia fiscal, la actividad reglamentaria presenta una importancia trascendente por la realidad que encontramos en nuestro sistema jurídico; su uso y aplicación con frecuencia sobrepasan los límites normales de su función y llegan a ser hasta derogatorios de las disposiciones legales, sin que ello quiera decir que por esta vía se suprima la ley.

Conforme al Derecho Administrativo, la facultad reglamentaria a cargo exclusivamente del Poder Ejecutivo se debe a la necesidad de la comprensión y aplicación de la ley a través de explicar el contenido de las obligaciones que ésta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento.

Así, podemos decir –de acuerdo con el maestro Fraga– que *el reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el poder legislativo*.

Con la aplicación adecuada del principio de legalidad podemos afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el Reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, pues, como ha quedado expuesto, sólo la ley puede establecer los elementos de tributo, a saber: los sujetos, el objeto, la base, las tasas y/o tarifas y las excepciones a las cargas fiscales.

Por la característica especial de las leyes tributarias, que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los Reglamentos tributarios son de gran importancia y han venido a significar una gran necesidad en la materia. Sin embargo, la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los Reglamentos se lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones en contra del principio de reserva de la ley.

Independientemente de su contenido, es necesario aclarar que, desde el punto de vista formal, los Reglamentos exigen para su validez la firma del secretario de Estado encargado del ramo a que corresponda la materia del Reglamento, según lo dispone el artículo 92 de la Constitución, estrechamente vinculado con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF).

1.7. LA JURISPRUDENCIA

Existe en nuestro sistema otra institución que ha adquirido gran fuerza jurídica y que ha sido considerada fuente importante del Derecho: la jurisprudencia. Se define como *las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria*.

Sin embargo, podemos manifestar que la jurisprudencia no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece. Así como el Poder Ejecutivo aclara y facilita la aplicación de la ley por medio de los Reglamentos, el Poder Judicial realiza esta misma función mediante el establecimiento de la interpretación y aplicación de la norma jurídica que permite que sus criterios reiterados formen la jurisprudencia.

Para ratificar esta aseveración, nos apoyamos en la disposición contenida en el artículo 133 de nuestra Constitución, que establece la estructuración de nuestro sistema jurídico sólo a través de la propia Constitución, las leyes del Congreso

y los Tratados internacionales celebrados por el Jefe del Ejecutivo y aprobados por el Senado.

No obstante, debemos reconocer que su existencia y aplicación es de importancia significativa en el mundo jurídico, toda vez que a través de ella se precisan el contenido y alcance de las normas jurídicas; y puesto que mediante su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez establecida su aplicación, constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, al orientar la aplicación de la ley precisamente en los juicios seguidos ante los tribunales competentes previamente establecidos para estos fines.

En el ámbito judicial, de acuerdo con la Ley de Amparo, la jurisprudencia se establece cuando un mismo tipo de cuestión se resuelve en cinco ejecutorias continuas en un mismo sentido, no interrumpidas por otro en contrario, y puede ser establecida por la Suprema Corte funcionando en pleno, o bien, por cada una de las salas de la Corte y por los Tribunales Colegiados de Circuito; es de aplicación obligatoria para el órgano que la establezca y para los Tribunales y jueces inferiores, así como para los Tribunales judiciales del fuero común y Tribunales de lo contencioso administrativo y del trabajo. También se crea jurisprudencia mediante una sola ejecutoria, cuando se resuelve una contradicción de sentencias.

En materia fiscal, la formación de la jurisprudencia sigue sus propias normas –que presentan un contenido diferente–, ya que ésta puede ser creada a través de una, de tres o de cinco resoluciones.

En todo caso, sólo la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) puede crearla, y lo hace mediante una resolución sobre contradicciones de las Salas Regionales; con tres sentencias que hayan formado precedente, cuando el Pleno de la Sala Superior resuelve un mismo planteamiento en un mismo sentido y sin resolución en contrario; y con cinco sentencias, cuando las resoluciones las emite cualquiera de sus dos secciones o el Pleno.

En síntesis, tenemos que la jurisprudencia representa un adecuado e importante instrumento de precisión del Derecho.

1.8. CIRCULARES

El funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones dentro de la organización jerárquica; estas instrucciones –que orientan la actividad de los funcionarios y empleados– reciben el nombre de circulares.

Al respecto, la *Real Academia Española* define a las circulares como *la orden que una autoridad superior dirige a todos o gran parte de sus subalternos; Cada una de las cartas o avisos iguales dirigidos a diversas personas para darles conocimiento de algo; Dicho de una orden, de una instrucción, etcétera, verbal o escrita: Partir de un centro dirigida en iguales términos a varias personas.*

En este sentido, Fraga menciona que la circular *...no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa*, lo cual nos lleva a considerar que las circulares no deben tener trascendencia en el mundo de las obligaciones tributarias.

Nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, y en la exposición de motivos de nuestro Código Fiscal se hace referencia al hecho de que *en la regulación de las facultades de los funcionarios fiscales queda comprendido el precepto que los faculta para expedir circulares; pero teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida se previene que las disposiciones contenidas en las mismas no son obligatorias para los particulares ni crean derechos a favor de los mismos.*

Concretamente, en la jurisprudencia 208 de la Suprema Corte (*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia y tesis, 1917 a 1954*) se establece que *las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.*

De lo expuesto, el artículo 35 del Código Fiscal previene que *los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.*

Pero la realidad tributaria nos presenta una situación diferente. En primer término, existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretender referirse a situaciones sólo internas de la administración, en ellas se relacionan gran cantidad de derechos y obligaciones para los particulares que, con la pretensión de dar lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente la esfera jurídica de los particulares.

Todo ello ha dado lugar a que, junto a los ordenamientos legislativos, encontremos disposiciones secundarias elementales para el manejo de los asuntos fiscales (como la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para cada año, conocida como “resolución miscelánea”), así como gran número de Acuerdos y Decretos que se emiten cada año, cuyo desconocimiento puede generar graves consecuencias para los contribuyentes.

1.9. MEMORANDO

Memorando: Comunicación diplomática, menos solemne que la memoria y la nota, por lo común no firmada, en que se recapitulan hechos y razones para que se tengan presentes en un asunto grave; Informe en que se expone algo que debe tenerse en cuenta para una acción o en determinado asunto (Real Academia Española).

1.10. ACUERDO

Acuerdo: Resolución que se toma en los tribunales, sociedades, comunidades u órganos colegiados; acuerdo normativo al que han de ajustarse otros de carácter más concreto (Real Academia Española).

En efecto, los acuerdos judiciales son las determinaciones emitidas por los órganos del Poder Judicial, en ejercicio de sus funciones, con la finalidad de emitir una determinación con respecto a una cuestión planteada por las partes, o bien, cualquier cuestión de trámite dentro del procedimiento.

1.11. CONVENIO

Convenio: Ajuste, convención, contrato; Acuerdo vinculante entre los representantes de los trabajadores y los empresarios de un sector o empresa determinados, que regula las condiciones laborales (Real Academia Española).

Acuerdo de dos o más personas físicas o morales, o de las entidades federativas y la Federación, con la finalidad de crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones; o en su caso, para limitar o ampliar facultades.

1.12. NORMATIVIDAD INTERNA

En México nos encontramos en una época de cambios jurídicos y normativos que pretenden otorgar a los administrados una mayor seguridad jurídica y transparencia en la información gubernamental, época en la que, además, se está procurando la eliminación y simplificación de trámites, y que están encaminando a los órganos de la administración pública para que implementen acciones relativas a mejorar su funcionamiento interno, a través de normas administrativas, las cuales requerirán en algunos casos adecuarse a las nuevas regulaciones.

Por ello, esos órganos administrativos elaboran disposiciones administrativas internas que les permiten homologar criterios respecto de la aplicación de la ley y a la forma en que los servidores públicos se deben conducir en el desempeño de su cargo. Esas disposiciones administrativas internas reciben el nombre de “normatividad interna”.

No obstante, cabe señalar que existe un gran rezago en la correcta aplicación y utilización de la normatividad interna de los órganos integrantes de la administración pública, ya sea porque las mismas –desde su elaboración– rebasan a la propia ley, pues resulta por demás recurrente que al momento de ingresar alguna promoción ante la autoridad fiscal o administrativa en general, y que –por ejemplo– no obstante se cumpla plenamente con los requisitos exigidos por los artículos 18 y 18-A, en su caso, del CFF, en la práctica pretenden negarse a recibirlas, argumentando que su “normatividad interna” les exige solicitar algún requisito no establecido en ley, y que toda vez que el escrito o formato presentado carece de alguno de ellos, no será aceptado.

Al respecto, debemos dejar claro que la posibilidad de solicitar algo a la administración pública se trata de una garantía individual consagrada en el artículo 8 constitucional, que establece el *derecho de petición*, numeral que establece:

Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república.

...

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

De lo anterior se desprende la obligación por parte de los servidores públicos de recibir las peticiones de los administrados, con tres limitantes: **1)** que las mismas se formulen por escrito, de manera pacífica y respetuosa, **2)** que en materia política es un derecho reservado para los ciudadanos de la República y **3)** que en materia fiscal se cumplan los requisitos del artículo 18 del CFF. Es pertinente precisar que la petición deberá presentarse por escrito, porque de igual forma los órganos de la administración pública deberán contestar por escrito.

Asimismo, el numeral 31, noveno párrafo del CFF, establece la obligación de la autoridad –a quien se haya dirigido una petición– de dar entrada, recibir las promociones y sus anexos y, en su oportunidad, emitir un Acuerdo por escrito y hacerlo del conocimiento en breve término al peticionario. Lo anterior es así en razón a que la forma de comunicación entre administración pública y administrados es por escrito, establecido en nuestro sistema normativo.

Asimismo, el código de la materia establece en su artículo 31, noveno párrafo, la obligación, por parte de las oficinas del SAT, de *recibir las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones*, sólo pudiendo rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes (RFC), su domicilio fiscal o no contengan firma o, tratándose de declaraciones, éstas contengan errores

aritméticos. En este último caso las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

En virtud de lo anterior, cabe señalar que la fracción XXIV del artículo 8 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP), publicada en el DOF el 13 de marzo de 2002, en vigor a partir del 1 de enero de 2005, establece que:

Artículo 8. Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

...

XXIV. Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público.

De lo que se desprende la obligación de los servidores públicos de cumplir cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público y, por tanto, es obvio que no existe causa legal para dejar de aplicar la ley en aras de la aplicación de la normatividad interna; en el caso concreto planteado, no da lugar a dejar de recibir una petición que cumpla con los requisitos exigidos por la ley.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS EN MATERIA FISCAL EN CUANTO A SU ALCANCE Y CONTENIDO

Las normas jurídicas aplicables en materia fiscal se pueden clasificar –en razón de su alcance y contenido– en: sustantivas, adjetivas y de procedimiento o procedimentales.

2.1. NORMA SUSTANTIVA

En materia tributaria, debe entenderse a la norma sustantiva como el conjunto de disposiciones legales impuestas por el Estado, las cuales regulan la relación sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ahora bien, debe entenderse a la norma sustantiva como la disposición legal por medio de la cual se determina si la hipótesis de un acto o hecho jurídico implica o no la generación de cargas y de obligaciones fiscales del contribuyente; asimismo, en la norma sustantiva se establecen las sanciones que le corresponden esencialmente a quien violenta la disposición legal, derivado de la realización de una conducta contraria a Derecho.

Ahora bien, para ejemplificar la norma sustantiva, es menester traer a colación que, en los casos de las contribuciones, éstas tienen como característica esencial ser prestaciones unilaterales de alcance general y obligatorias en favor del Estado y a cargo de todos los sujetos pasivos que realicen las situaciones previstas, en el supuesto de la norma sustantiva tributaria que se determina por el carácter adjetivo de los supuestos que grava la ley o norma fiscal, es decir, que se perfeccionen las situaciones jurídicas o de hecho, lo cual se encuentra contemplado en las leyes federales. Además, constituyen un medio para que el Estado obtenga recursos y esté en posibilidad para desarrollar su actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales cuyo establecimiento deriva del poder del imperio estatal, por lo que no existe la obligación de una contraprestación específica e individual. Derivado de lo anterior, se tiene que el nacimiento de los derechos y obligaciones se encuentra determinado por la norma jurídica.

2.2. NORMA ADJETIVA

Debemos entender a la norma adjetiva como el conjunto de disposiciones legales que tienen la característica especial de no tener existencia independiente, coexiste con la norma sustantiva, pero ofrece las cualidades contenidas en dicha norma sustantiva, es decir, comúnmente esta norma determina al nombre y al pronombre (adjetivo calificativo o determinativo), por lo que en tal sentido estamos en presencia de una norma administrada a las disposiciones establecidas en la norma originaria, de donde se puede inferir que sin la naturaleza legal de la norma sustantiva, la norma adjetiva no nacería a la vida jurídica, por lo que –en tal sentido– se destaca la importancia que tiene la norma adjetiva al señalar los alcances legales que la norma primaria debe aplicar con respecto a los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación tributaria al fijar sus cualidades, características o calificación del supuesto normativo.

De lo anterior debe advertirse que la norma adjetiva –entre otras características– establece la regulación de la norma sustantiva y está íntimamente ligada con esta última como se ha establecido; aunado a lo anterior, de igual manera se contempla la facultad que tienen las autoridades de intervenir en las determinaciones fiscales, así como la competencia que las mismas tienen respecto de la materia, para el debido desempeño de sus atribuciones.

2.3. NORMA DE PROCEDIMIENTO

Conjunto de disposiciones legales que establecen la acción de proceder, sus requisitos y formalidades, destinadas a obtener un resultado; se da en las actuaciones de las autoridades fiscales o de los particulares cuando impulsan una petición o un derecho, respectivamente, de acuerdo con reglas preestablecidas que conducen a la creación de una

norma individual destinada a regir un determinado proceder, ya por la autoridad administrativa o judicial, ya por el particular. Por tanto, debemos considerar que la norma procedimental establece los lineamientos jurídicos que deben seguirse para la obtención de un fin determinado.

Ahora bien, no se debe confundir lo que coloquialmente se conoce como norma procedimental con lo que es la norma adjetiva, toda vez que –como se ha señalado– ésta tiene como finalidad primordial complementar a la norma sustantiva y, por el contrario, la norma de procedimiento tiene como objetivo establecer los lineamientos legales que deben seguirse para la exacta aplicación de los alcances y las limitaciones que dispongan las leyes tributarias, perseguidos en un procedimiento administrativo, jurisdiccional o judicial.

3. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

Las normas jurídicas en las que el Derecho Positivo se encuentra plasmado se expresan mediante el lenguaje regularmente escrito, pero éste, al describir la hipótesis normativa, puede hacerlo de manera oscura o insuficiente.

Tales disposiciones pueden, *a priori*, describir la voluntad del legislador; asimismo, en muchas ocasiones no revelan la intención que tuvo el Legislativo para la creación de la norma o, incluso, puede ser reproducción cercana o exacta de una disposición extranjera, en cuyo caso nos encontraríamos con la posibilidad de que ni siquiera el legislador supiera el sentido exacto de la norma creada. De igual modo, es bien sabido que, por mucho, los hechos rebasan al Derecho, de modo que puede darse el caso de alguna hipótesis que aún no se encuentra registrada y regulada por las normas jurídicas.

Por otra parte, por tener el Derecho la característica de estar regulado por normas escritas y promulgadas, su lenguaje puede no ser claro, encontrándonos en la disyuntiva de que los cánones jurídicos, por tener que valerse del elemento lingüístico para expresarse, no escapan a la necesidad de interpretación propia de la connotación real, razón por la cual la interpretación de las normas siempre está presente al momento de aplicar el Derecho; salvo el caso en que la norma que va a ser objeto de interpretación no revista mayor dificultad para desentrañar su sentido y propósito.

De lo que se desprende que, en todo caso, hablar de mayor o menor grado de dificultad para interpretar una norma jurídica no implica que podríamos prescindir de hacerlo, de modo que siempre existirá la ineludible necesidad de realizar la interpretación de la norma jurídica.

3.1. DEFINICIÓN DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Interpretación es *la acción y efecto de interpretar (Real Academia Española)*. De igual forma, etimológicamente hablando, el verbo “interpretar” proviene de la voz latina *interpretare* o *interpretari*, es decir –definido por la *Real Academia Española*–, *explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto*; esto nos permite establecerlo como *declarar el sentido de una cosa, texto o conocimiento humano*.

Ahora bien, desde el punto de vista jurídico se puede definir como la acción mediante la cual se pretende descubrir –para sí o para los demás– la verdadera intención del legislador al momento de crear la norma jurídica o explicar el sentido de una disposición legal, esto es, determinar con exactitud el sentido de la norma jurídica.

3.2. OBJETO, PROPÓSITO Y FINALIDAD

El objeto de la interpretación recae sobre el Derecho, el cual a su vez puede provenir de una norma jurídica, o de las fuentes del Derecho como el caso de la costumbre o de los principios generales del Derecho.

El propósito de la interpretación es desentrañar y esclarecer el sentido y significado de la norma jurídica.

3.3. LAS TESIS SUBJETIVA Y OBJETIVA

Para los partidarios del subjetivismo (teoría más antigua), la interpretación de una norma tiene como punto de partida la intención o propósito deseado por el legislador, con el objetivo de desentrañar el sentido de lo que éste quiso decir al crearla. Esta teoría establece que la importancia radica en la voluntad del legislador, quien es autor de la disposición legal, y que la norma jurídica sólo es un medio o instrumento para expresar ese mandato; concluyendo que el fin es llegar a lo que el legislador quiso expresar para interpretar correctamente la norma.

Por su parte, la teoría objetiva establece que sólo lo que aparece redactado en la ley es lo objetivamente dispuesto como mandato para las personas a quienes va dirigida, dado que una vez que la ley es publicada, la misma se desprende del legislador, adquiriendo vida y espíritu propios, por lo que el fin de la interpretación de la ley es descubrir la propia intención de la norma jurídica, pues en ella está lo objetivamente querido, ya que –al ser puesta en vigencia– la ley se despoja del pensamiento del legislador para producir sus efectos en forma propia, convirtiéndose en una entidad independiente de su fuente de creación inmediata, o bien, directa, subordinada al medio social y a sus transformaciones.

4. CLASES DE INTERPRETACIÓN

Por ser la interpretación jurídica una actividad humana, ésta proviene de la persona que la realiza, es decir, el intérprete, por lo que desde este punto de vista la interpretación se clasifica en doctrinal o científica, judicial o jurisprudencial y auténtica o legislativa.

4.1. INTERPRETACIÓN DOCTRINAL O CIENTÍFICA

Es la interpretación efectuada por los doctrinarios, teóricos, juristas, tratadistas, estudiosos del Derecho y, en general, toda persona dedicada a la ciencia del Derecho, razón por la cual también se le conoce con el nombre de “interpretación científica”.

La interpretación doctrinal tiene el carácter de no ser obligatoria; no obstante ello, por su carácter “científico” y por la autoridad intelectual y social de quienes la practican, termina siendo muy usada en la práctica del Derecho.

4.2. INTERPRETACIÓN JUDICIAL O JURISPRUDENCIAL

Es el método de interpretación empleado por los jueces y Tribunales para emitir sus decisiones de manera fundada y motivada, en las cuales esta interpretación queda plasmada. Cabe señalar que en la medida que provenga de instancias más elevadas, la interpretación judicial –sentada en los precedentes y sobre todo en grado de jurisprudencia– tenderá a influir con mayor autoridad y frecuencia.

Tal es la importancia en el Derecho mexicano de esta clase de interpretación, que resulta obligatoria para los órganos jurisdiccionales de instancias inferiores si se emite en los términos y condiciones legalmente exigidos. Así, en nuestro país, en el artículo 217 de la Ley de Amparo vigente, se establece la obligatoriedad de la misma para los órganos judiciales o jurisdiccionales precisados en dicha disposición.

4.3. INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA O LEGISLATIVA

Es la realizada por el propio autor de la norma; se dice también que es la efectuada por el Poder Legislativo, en el entendimiento de que éste es el autor de la norma y de allí que a esta interpretación se le denomine también “interpretación legislativa”. Lo importante para saber que estamos ante una interpretación auténtica es asegurarnos de que la interpretación se ha efectuado por el propio autor de la norma.

No obstante, también se ha denominado “interpretación auténtica” a la realizada por el propio juez o Tribunal con el propósito de establecer el significado verdadero de sus propias sentencias o resoluciones; igualmente se ha considerado como interpretación auténtica a la que realizan las partes contratantes respecto del contrato que celebraron y a la efectuada por el funcionario público respecto del acto administrativo o norma que emitió.

Finalmente, encontramos que la interpretación auténtica, en relación con el tiempo, puede ser preventiva y *a posteriori*.

La interpretación auténtica preventiva se encuentra incluida en el texto o cuerpo de normas a interpretar. La interpretación auténtica *a posteriori* se presenta después de la entrada en vigencia de la norma.

5. ALCANCES DE LA INTERPRETACIÓN

La interpretación –por su alcance o extensión– puede clasificarse como declarativa y modificativa. Esta última, a su vez, puede ser extensiva y restrictiva.

5.1. INTERPRETACIÓN DECLARATIVA

A esta clase de interpretación también se le conoce como interpretación estricta, y se presenta cuando al interpretar la norma jurídica se ciñe a lo que dice la norma, limitándose a aplicarla a los supuestos estrictamente comprendidos en ella.

La interpretación declarativa se refiere a los casos en que supuestamente la norma contenía palabras que, al parecer, reproducían fielmente el pensamiento de la regla.

5.2. INTERPRETACIÓN MODIFICATIVA

Esta interpretación se efectúa cuando, con respecto a lo que pretendía establecer el legislador, ésta ha sido expresada muy someramente, con excesiva estrechez, en cuyo caso al momento de realizar la interpretación se hará de manera extensiva, o con excesiva amplitud.

5.3. INTERPRETACIÓN EXTENSIVA

Esta clase de interpretación se realiza extendiendo el alcance de la norma a supuestos no comprendidos expresamente en ella; esto es, cuando los términos de la ley expresan menos de lo que el legislador quiso decir, y se intenta desentrañar los verdaderos alcances de la voluntad del legislador, refiriendo la norma no a casos nuevos sino a los que contiene virtualmente porque, si así no fuera, no sería interpretación sino creación.

5.4. INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA

Al contrario de lo que sucede en la interpretación extensiva, en la interpretación restrictiva se limita el alcance de la norma, eliminando o apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con la redacción de su texto, pero que se entiende que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro de éste.

Con la finalidad de interpretar la norma jurídica se han propuesto y utilizado diversos métodos, entre los cuales tenemos los métodos clásicos (gramatical, lógico, sistemático e histórico). También se puede considerar, entre éstos, el método teleológico, que muchos autores consideran dentro del método lógico.

Derivado de lo anterior, ajeno al presupuesto de interpretación directa o estricta, los métodos de interpretación de las normas jurídicas que la doctrina ha sustentado son los siguientes:

6. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

6.1. MÉTODO GRAMATICAL

También conocido como “literal”, es el más antiguo y es exclusivo de las épocas anteriores a la Revolución Francesa, cuando existía cierta desconfianza en el trabajo de los jueces, razón por la cual éstos se encontraban obligados a ceñirse al sentido literal de la ley.

Este método consiste en la aplicación estricta de la ley; esto es, deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y con la conexión de éstas entre sí, el sentido exacto de la norma de que se trata, y se pretende descubrir el significado y sentido de la norma mediante el estudio y análisis de la letra de su propio texto.

6.2. MÉTODO LÓGICO

El método lógico utiliza los razonamientos propios de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma, y consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes.

6.3. MÉTODO SISTEMÁTICO

El método sistemático establece que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo en el cual se encuentra inmersa, de modo que al interpretarla se hace conjuntamente con otras normas que se encuentran vigentes y, por tanto, siendo parte de este sistema, el significado y sentido de la norma jurídica podrán ser obtenidos de los principios que inspiran a todo el sistema.

6.4. MÉTODO HISTÓRICO

Por este método se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes (como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos o propuestas legislativas, los motivos que los han llevado a legislar y cómo se han representado para la futura aplicación de los textos elaborados), resultando en verdaderos estudios incorporados en las exposiciones de motivos, los mensajes del Poder Ejecutivo, las cartas e informes de las comisiones encargadas, debates plenarios y todo lo que ha precedido a la creación de la ley.

6.5. MÉTODO TELEOLÓGICO

Este método tiene –en su denominación– el prefijo *tele*, que significa “fin”. El método teleológico es, entonces, el que pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, de su intención (es decir, considerar la *ratio legis*, esto es, su razón de ser, buscando la captación del espíritu de la ley); implica el empleo de procedimientos lógicos y valorativos, que es la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico.

6.6. MÉTODO EMPÍRICO

Este método es atribuido a la Escuela de la Exégesis, el cual consistía en investigar empíricamente la voluntad del legislador, reconstruyendo los hechos efectivamente considerados por los legisladores, es decir, las palabras de la ley y la intención del legislador. Esta reconstrucción del pensamiento del legislador está temporalmente situada, es concreta y finita, a diferencia de los efectos de la ley, que es –por cierto– intemporal.

Una vez que se ha entendido la forma en que se aplican los métodos de interpretación en materia fiscal, es conveniente establecer dos aspectos que el asesor fiscal debe conjugar con conocimiento de causa, para la correcta interpretación y aplicación de los supuestos tributarios, sea para determinar las cargas fiscales, así como para identificar las excepciones a dichas cargas impositivas o, en su caso, para definir los elementos de tributación, los casos de infracción y sus respectivas sanciones, y aquellos otros casos en donde los supuestos o hipótesis normativas admiten otras formas de interpretación; lo primero que debe tenerse en consideración es, por un lado, la denominada jerarquía

de leyes, o bien, el orden jerárquico de las leyes, y después el orden jerárquico que se sigue en materia fiscal respecto de

las propias leyes fiscales y el orden supletorio establecido por el CFF.

6.7. ORDEN JERÁRQUICO DE LAS LEYES

Por orden jerárquico de las leyes, en sentido amplio, corresponde al análisis de las normas jurídicas establecidas en los diferentes ordenamientos existentes en nuestro país, en relación con la jerarquía que les corresponde.

Es en el artículo 133 constitucional, en que se establece dicha jerarquía de leyes, cuando su texto indica lo siguiente:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la república, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Del contenido de esta disposición se deduce, en primer término, que la Norma Suprema por excelencia es la contenida en cada supuesto de los artículos que conforman nuestra Constitución Política, la cual actualmente consta de 136 artículos.

A partir de ello podemos imaginar lo que es un orden jerárquico en forma piramidal; es decir, podríamos imaginar lo que es una pirámide y en la parte cupular estaría ubicada la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) seguida por los Tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, con la consideración de que a los Tratados internacionales se les reconoce también el carácter de Norma Suprema de toda la Unión; esto permite considerar que los Tratados internacionales son creados y se deben sujetar a lo previsto por la Constitución tanto para su creación como para su eficacia; por ende, cualquier Tratado internacional, sea bilateral o plurilateral, estará sujeto a las bases constitucionales de nuestra Ley Suprema y, en caso de contrariar algún supuesto o el contenido de algún texto constitucional, será necesario dejar a salvo en primer término lo previsto en la norma de nuestra Constitución, pudiendo provocar la anulación de algún supuesto contenido en el Tratado internacional de que se trate.

Lo anterior obedece a la creación de los Tratados; pero en tanto un tratado internacional no atente contra los principios existentes en nuestra Carta Magna, su eficacia sería inatacable y entonces adquiriría el carácter de Norma Suprema, en este caso, el carácter de excelencia de los términos consignados en un tratado se adquiere por su destino y los propósitos que persigue ante la comunidad internacional con la que se formalicen los convenios internacionales, pero en la inteligencia de que esto obliga únicamente a quienes participan en dichos Tratados, o bien, a quienes están destinados y no necesariamente a la población mexicana en su conjunto.

Lo anterior explica que los Tratados internacionales comparten en grado secundario a la Constitución el carácter de Norma Suprema por excelencia, pero su grado secundario se deduce de la dependencia y los requisitos establecidos por la Constitución, que impedirían la eficacia de una convención bilateral o multilateral, las cuales siempre persiguen fines específicos entre las soberanías internacionales.

Cuando analizamos la supremacía constitucional frente a las leyes federales de aplicación interna o doméstica de nuestra nación, los Tratados internacionales quedarían de lado, pero con supremacía dentro del denominado sistema de jerarquía de leyes y, en este caso, el orden a seguir sería el siguiente:

1. La propia CPEUM, seguida de los tratados.
2. Las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, es decir, las leyes federales.
3. Los Reglamentos de dichas leyes federales.
4. Los Acuerdos y resoluciones específicas.
5. Las circulares, memorandas y la normatividad interna.

La doctrina establece criterios similares que no necesariamente coinciden con la apreciación que aquí se expone; sin embargo, en lo que sí existe criterio universal es que una norma del tipo que sea, pero que se ubique en grado menor de otra disposición u ordenamiento legal, no podrá superar el texto de la ley, Reglamento o disposición que la supera jerárquicamente.

En otras palabras, si colocamos en esa figura piramidal las disposiciones en forma de importancia según su carácter jerárquico, es evidente que las normas inferiores no podrán ser superiores ni podrían imperar respecto de las que resulten dentro de este esquema de jerarquía mayor.

En una tercera consideración, el propio artículo 133 constitucional impone la obligación de que los jueces de las entidades federativas en todo caso se arreglarán a lo establecido en nuestra Constitución, en las leyes federales y en su caso a los Tratados internacionales, aun y a pesar de las posibles disposiciones que en contrario pudieran existir en el cuerpo o texto de las constituciones estatales o en las leyes también locales.

Lo anterior obedece a que la concurrencia de soberanías federal y de los estados libres y soberanos, en materia de jerarquía de leyes, encuentra una exclusión de facultades que no son concurrentes y sí en cambio están subordinadas a

las bases y propósitos precisamente establecidos en la norma constituyente y en las normas federales, que en modo alguno podrían ser contravenidos ni sujetos a subordinación de constituciones y leyes propias de las entidades federativas.

En el ámbito fiscal, el principio de legalidad tiene su propio sistema de leyes antes de acudir a los propósitos y fundamentos de nuestra Constitución, el que amerita, por un lado, separarse de lo que es la jerarquía de leyes desde el punto de vista constitucional y, por otro, individualizar la forma en que las leyes fiscales pueden ser interpretadas, así como los términos en que dichas leyes fiscales pueden ser suplidas para su perfeccionamiento y debida interpretación, y en materia federal encuentran las peculiaridades que se indican a continuación.

6.8. ORDEN DE APLICACIÓN DE LAS LEYES FISCALES Y DE SU SUPLETORIEDAD

En materia fiscal federal suele ser común poner en duda qué ley fiscal es más importante: la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el CFF, la Ley Aduanera, la Ley del Seguro Social (LSS), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), etc. ¿Existe entre las leyes fiscales y federales un orden jerárquico entre sí o, en su caso, las leyes fiscales pueden combinarse y suplirse entre sí?

Lo anterior es muy común como cuestionamiento natural de la materia fiscal federal, y por ello tiene gran importancia determinar el orden de aplicación de las leyes fiscales y las posibilidades de suplir con otros ordenamientos las abstracciones o las omisiones que se deduzcan de una ley fiscal federal.

Para tal propósito debemos anticipar que las leyes fiscales federales no se pueden suplir entre sí; cuando más, pueden utilizar un método de remisión a otra ley y aun correlacionarse una disposición de una ley específica con otra de diversa ley fiscal, pero nunca puede suplirse una ley impositiva con otra ley del mismo orden y jerarquía.

Las leyes fiscales federales, en efecto, tienen el mismo grado jerárquico al ser emitidas por el Congreso de la Unión, y por lo mismo atienden sus propios propósitos en relación con sus respectivos elementos de tributación.

Además, atendiendo al principio de legalidad de los tributos, cada una de estas leyes persiguen hipótesis de causación específicas y distintas, de modo que no se concibe la posibilidad de que puedan suplirse entre sí.

La supletoriedad de las leyes fiscales se produce para perfeccionar el propósito legislativo, con el fin de sustraer la connotación propia de un presupuesto o hipótesis legal y, en su caso, para evitar abstracciones, omisiones o inexactitudes en la interpretación de una disposición fiscal.

Por consiguiente, el sistema de supletoriedad de las leyes fiscales sigue el orden que a continuación se describe:

1. Se estará a lo dispuesto por una ley fiscal específica, estrechamente vinculada con su respectivo o respectivos Reglamentos.

2. Las omisiones o abstracciones que puedan advertir o contener las leyes fiscales podrán ser suplidas por el CFF y su Reglamento, y

3. Cuando las disposiciones fiscales no contengan disposición expresa sobre un concepto o definición, o dejen alguna omisión o abstracción, se aplicará supletoriamente, en segundo grado, el Derecho federal común, con la única salvedad de que el texto de alguna ley federal –no fiscal– no contravenga lo pretendido en un ordenamiento fiscal federal que requiera suplirse; por ende, si existiere contravención a la norma fiscal federal, no aplica lo dispuesto en la ley federal no fiscal.

Debe recordarse que se considera Derecho federal común al conjunto de leyes federales –no fiscales– que hubieran sido emitidas por el Congreso de la Unión, como pueden ser la Ley Federal del Trabajo (LFT), el Código Civil Federal (CCF), el Código Penal Federal (CPF), los Códigos Federales de Procedimientos Civiles (CFPC) o de Procedimientos Penales (CFPP), el Código de Comercio (CCom), la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC), la Ley de Instituciones de Crédito (LIC), la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC), la Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas (LISF), la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC), etcétera.

Dicho orden de jerarquía y supletoriedad en materia fiscal se deduce de las siguientes disposiciones:

Artículo 1. del CFF. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos **conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto** y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.:

En este caso se determina en primer lugar la aplicación de la ley fiscal respectiva, aplicando las disposiciones del CFF, en su defecto.

Por su parte, el artículo 5 del CFF dispone:

Artículo 5. ... A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Como se hace notar, sólo a falta de disposición fiscal expresa se puede acudir supletoriamente a las disposiciones del Derecho Federal Común, eso sí, siempre que su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal, como sería el caso de la LFT, la cual establece en su artículo 84 que se entiende por salario cualquier cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, mientras que para la LISR los gastos de previsión social no tienen un carácter remunerativo, es decir, no se otorgan a los trabajadores como contraprestación de su trabajo, sino para elevar su nivel de vida, por lo que habría contravención a la norma fiscal respecto de la ley laboral, lo cual impediría su aplicación supletoria.

En cuanto a la aplicación de las normas jurídicas fiscales en el tiempo, el artículo 6 del propio Código que se comenta dispone lo siguiente:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Como lo indica esta disposición, las contribuciones se determinan a la luz de las disposiciones que están o estuvieron vigentes en el momento de su causación, por lo que la norma aplicable debe corresponder al tiempo, época o fecha en que se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que determinaban las contribuciones causadas.

En cambio, cuando esta disposición señala que serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, debe entenderse que el impulso de un procedimiento iniciado por la autoridad fiscal, para el ejercicio de sus respectivas facultades, habrá de ceñirse a la norma fiscal vigente en la fecha en que se dé inicio a tal procedimiento; lo mismo si es el contribuyente el que inicia o impulsa un procedimiento dentro del ejercicio de sus derechos, quien deberá satisfacer los requisitos exigidos en la ley vigente en la fecha en que se impulse la petición o el medio de defensa de que se trate.

6.9. DEL MÉTODO DE INTERPRETACIÓN Estricto DE LAS NORMAS FISCALES Y LOS CONCEPTOS A QUE SE REFIERE

El CFF establece como único método de interpretación el estricto, entendido también como inmediato o específico del texto de la norma jurídica, cuando se trate de los elementos de tributación relativos al sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa, que están inmediatamente involucrados en la determinación de cargas fiscales y excepciones a dichas cargas fiscales, como podrían ser las exenciones, deducciones, acreditamientos de estímulos fiscales y en general todo aquello que disminuya o libere la aplicación de alguna carga fiscal.

En este caso, cuando una norma contenida en alguna ley fiscal haga referencia a cualquiera de los elementos de tributación, incluyendo lo relativo a la generación de cargas fiscales o excepción de las mismas, se estará únicamente en la interpretación que permita la disposición fiscal de que se trate, por lo que no se puede acudir a la supletoriedad de leyes ni se permite la remisión o reenvío a otras disposiciones legales, de modo que la norma fiscal se atenderá tal y como está escrita y únicamente respecto de los conceptos y personas a los que se refiera.

El mismo mecanismo de interpretación estricta resulta obligatorio para la comisión de infracciones y la determinación de sanciones, dentro de las cuales la autoridad al motivar y fundamentar una resolución por la que se determina que un contribuyente cometió una infracción y por ello se hizo acreedor a una sanción, en ambos supuestos la autoridad debe demostrar expresamente al contribuyente que se ubica en hipótesis específicas de la ley, y que de la estricta interpretación y aplicación de las normas respectivas resulta procedente la aplicación de las sanciones fiscales; por lo mismo no se permite la aplicación de sanciones ni la determinación de infracciones, por simple analogía o similitud; los hechos deben encuadrar perfectamente en las disposiciones legales que definen la hipótesis de infracción y su correlativa que fija la sanción o sanciones aplicables.

Así, tenemos que el método de aplicación estricta se exige para la determinación de cargas fiscales, excepciones a dichas cargas, infracciones y sanciones.

Cuando una norma fiscal no hace referencia a tales supuestos, incluyendo desde luego los diversos elementos de tributación, el rigorismo de interpretación estricta de la norma fiscal deja de ser exigido, de modo que la interpretación de una norma contenida en una ley fiscal permite la utilización de otros métodos de interpretación distintos al estricto, siempre que se procure desentrañar correctamente el contenido de una disposición de carácter fiscal.

Para ilustrar lo anterior, veamos el artículo 5 que en sus dos párrafos dispone:

Artículo 5. Aplicación estricta de las normas tributarias

Las disposiciones fiscales que establezcan *cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas*, así como *las que fijan las infracciones y sanciones*, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.❖

El texto de esta disposición confirma los supuestos mencionados; no obstante, cuando se realiza su lectura inmediata, la duda se gesta en el segundo párrafo que señala que las otras disposiciones fiscales se interpretarán con cualquier otro método, pero recuerde que se trata de una consideración de exclusión, como se dijo, cuando no corresponda a los supuestos señalados en el primer párrafo (cargas fiscales y excepciones, incluyendo los elementos de tributación, infracciones y sanciones); será entonces que por dicha exclusión es permitido utilizar cualquier método de interpretación jurídica.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México. México. Editorial Porrúa. 2002, pp. 209-210

*

Cursivas mías

*

Cursivas mías

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo VIII. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

CAPÍTULO VIII

RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1. RELACIÓN TRIBUTARIA, SUJETOS ACTIVOS Y SUJETOS PASIVOS

1.1. BREVE RESEÑA CONSTITUCIONAL DONDE EMANA LA POTESTAD DE LOS SUJETOS ACTIVOS EN EL ÁMBITO FEDERAL

Nuestra Carta Magna establece, en su artículo 40, que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior y por la Ciudad de México, *unidos en una federación establecida según los principios de esta Ley fundamental*.

Dicho artículo consagra *el pacto federal*, mediante el cual todos los estados aceptan la rectoría de un *Gobierno Federal*, compuesto por tres *Poderes de la Unión*, los cuales se dividen en *Legislativo*, *Ejecutivo* y *Judicial*, establecidos en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

El artículo 50 de nuestra Carta Magna establece que el *Poder Legislativo* se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

El artículo 73 constitucional establece las facultades del Congreso y, específicamente en la fracción VII, se faculta a éste “para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

En ese sentido el Congreso de la Unión ha emitido diversas leyes impositivas en el ámbito federal; esto quiere decir que son aplicables en todo el territorio nacional, independientemente del estado o municipio en que se resida.

Por su parte, el artículo 80 de nuestra Carta Magna establece que “se deposita el ejercicio del supremo *Poder Ejecutivo* de la Unión en un solo individuo, que se denominará *Presidente de los Estados Unidos Mexicanos*”, quien dentro de sus facultades y obligaciones establecidas en el artículo 89, fracción I de la Constitución, debe “*promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia*”.

Como complemento de lo anterior, el artículo 90 constitucional establece: “La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la *Ley Orgánica que expida el Congreso*, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las *Secretarías de Estado* y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo federal en su operación”.

Del texto constitucional anterior se desprende que el Congreso de la Unión fue el encargado de pronunciar la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)*, la cual –en su artículo 31– establece los asuntos que le competen a la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)*, y concretamente en su fracción XI, su facultad de “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

Se concluye que el sujeto activo de la relación tributaria de competencia federal recae en la Federación, mediante el Poder Legislativo, representado por el *Congreso de la Unión*, quien ha elaborado las leyes impositivas, y del Poder Ejecutivo, representado por la SHCP, para ejercerlas y hacerlas cumplir a los gobernados (sujetos pasivos).¹

1.2. BREVE RESEÑA CONSTITUCIONAL DONDE EMANA LA OBLIGACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS EN EL ÁMBITO FEDERAL

El artículo 31, fracción IV de la CPEUM, señala la obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, ya sea de la Federación del estado o del municipio en que radiquen las citadas personas.

No obstante que nuestra Carta Fundamental refiera específicamente como obligación de los mexicanos (personas físicas y morales residentes en México) el contribuir con los gastos públicos, se contempla el fenómeno de la globalización, y en consecuencia se incluye como sujetos pasivos de las contribuciones a los residentes del extranjero que realizan actividades empresariales en nuestro país, siempre y cuando encuadren concretamente en las situaciones

jurídicas o de hecho establecidas en las diversas leyes tributarias.

En ese sentido, las leyes impositivas elaboradas por el Congreso de la Unión son de aplicación en el ámbito federal; esto quiere decir que son aplicables para todo el territorio nacional, independientemente del estado o municipio en que se resida.

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL

En materia fiscal federal, es sabido que los elementos del tributo relativos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, determinan –de conformidad con las leyes fiscales– las obligaciones a cargo de los gobernados, respecto de contribuir al gasto público.

Uno de estos elementos, el relativo al sujeto, es el que nos ocupa en el tema que comentamos, teniendo en cuenta que el sujeto es activo o pasivo, el primero respecto de quién puede exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales y, el segundo, sobre quién recae la obligación de pago de dichas obligaciones, cuya finalidad es sufragar el gasto público.

Asimismo, el sujeto pasivo puede definirse como sujeto directo, sea persona física o moral, quien está obligado al pago de las obligaciones fiscales federales cuando incurre en las hipótesis de ley, por hechos, actos, o bien, situaciones jurídicas que deban tributar en el lapso en que ocurran, y también puede identificarse como sujeto responsable solidario cuando otra persona responde –a nombre del sujeto directo– de las obligaciones fiscales.

El sujeto directo, o sujeto obligado al pago de obligaciones fiscales federales, puede ser una persona física o moral y, en ambos casos, se puede hacer representar ante las autoridades fiscales para cumplir las obligaciones tributarias, o bien, para que administren su actividad preponderante, que constituye la fuente de riqueza que habrá de tributar, lo que incluye, desde luego, el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación (CFF) reconoce dos tipos de responsabilidades: la directa o inmediata del contribuyente y la solidaria de un tercero que responde adhesivamente por causa legal o voluntaria por un contribuyente; al respecto, el artículo 1 del CFF define las personas sobre quienes recae la obligación de contribuir al gasto público, y el artículo 5 del propio ordenamiento establece la estricta aplicación de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, así como las que señalan excepciones (como las que fijan las infracciones y sanciones). Es preciso indicar que en el artículo 26 del mismo Código se enumera a quienes se consideran responsables solidarios con los contribuyentes.

Es necesario mencionar lo que se entenderá por responsabilidad solidaria; por ello, en primer término debe establecerse el concepto de responsabilidad, el cual proviene del latín *respondere* (que significa “responder”, “prometer”, “merecer”, “pagar”); y también *responsalis* (que se define como “el que responde”, “el fiador” o “por quien corre la obligación de pago”).

Se puede decir que el concepto de responsabilidad define al obligado a responder del pago o de una obligación y, asimismo, se relaciona con el concepto *respondere*, que adoptaba un obligado con el juramento de *mancuadra* (juramento de compromiso o promesa de decir la verdad), cuyo ofrecimiento provenía de alguien que asumía una obligación de pago o del reconocimiento tácito o expreso de una o varias obligaciones propias o de otro, que algunos historiadores señalan como una maduración del concepto *sponsio*, que en el Derecho primario se definía como una obligación de responder, ineludiblemente, hacia el beneficiario o acreedor.

Por su parte, se entiende por solidario lo relativo a obligaciones contraídas *in solidum* o de mancomún, que implica desde luego una adhesión a la causa de otro, o bien, una dependencia común o mutua entre los solidarios, tanto en sus pretensiones como en sus responsabilidades, lo que también provoca, consecuentemente, la unión de personas que persiguen un fin en los mismos términos en que se obligan durante la asociación, incluyendo los riesgos o consecuencias.

La responsabilidad solidaria es entendida como una responsabilidad adhesiva entre las partes que la conforman, en donde una de ellas responde de manera directa o inmediata y la otra lo hace de manera adhesiva o supletoria en defecto de la primera, o sea, en segundo grado, pero de forma paralela.

Se puede decir que la responsabilidad en general, y desde un concepto natural, proviene de diferentes acepciones, según se califica respecto del sujeto obligado o de las causas que obligan al sujeto; es decir, hay responsabilidad en el cumplimiento de un cargo, o la hay como consecuencia de un acontecimiento en relación con la capacidad del sujeto que debe responder ante esas causas, sea por disposición legal, por orden de juez competente, o bien, por voluntad del obligado a responder, y también se produce como resultado del reconocimiento o tolerancia del beneficiario o acreedor para recibir el beneficio u obligación a cargo del obligado en forma directa o indirecta, ya por su aceptación o por disposición de ley.

También se relaciona con el tipo de consecuencia que se genera, y así tenemos que puede ser de efecto civil, penal, laboral, fiscal, etc., y aun las puede haber en otro tipo de entidades y no sujetos; por ejemplo, la responsabilidad del Estado (proteger a sus gobernados respecto de los Derechos Humanos tutelados por la Constitución); de los servidores públicos, en la que incurren las autoridades con sus actos de molestia, y hay responsabilidad internacional en la que se responde entre gobiernos, de acuerdo con las disposiciones del Derecho Internacional Público; luego entonces, es el carácter que se le da a un sujeto, o ente debidamente identificado por ministerio de ley o por orden de autoridad competente, cuando llega el momento de responder ante una causa legal, de acuerdo con el orden jurídico que, además

de obligar al responsable a reparar un daño, puede de la misma manera ser susceptible de sanciones tanto administrativas como penales.

Por consiguiente, presupone una consecuencia o un deber de responder, en primer orden, por el sujeto obligado respecto de sus propios actos, o bien, del sujeto que representa el ejercicio de un derecho u obligación y, en defecto de éste, lo hará el responsable solidario, quien debe reparar o responder el daño o la obligación que se deduzca (que se considera obligación de segundo grado); es decir, puede producirse directa o indirectamente la primera por quien responde de sus actos y la segunda respecto de quien realmente se aplican las consecuencias jurídicas de sanción, de reparación de daños, pena o cualquiera otra consecuencia legal que se impute a quien, por ministerio de ley, aplique la obligación de responder.

Cabe agregar que la responsabilidad es objetiva –incluso fuera de toda culpa– por el solo hecho de causarse un daño, aun cuando no haya voluntad inmediata de un hecho o acto jurídico y, por ende, cuando la conducta no se conceptualice como antijurídica; en este caso las causas pueden ser ajenas a quien responde por la sola razón de ser dueño de las cosas, propiedades o bienes dentro de los cuales se causó un daño o lo produjeron y, por ello, lo obligan a indemnizar al perjudicado o afectado.

Esta responsabilidad objetiva nos remite a la responsabilidad inmediata y a la responsabilidad indirecta; la primera, en la que responde el propio sujeto que dio lugar a un daño o perjuicio a otro; la segunda, que puede ubicarse entre la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria, dependiendo del carácter con que una persona se ve obligada a reparar un daño causado a otro y aun de accesorios, si los hay.

En particular, la responsabilidad subsidiaria se conceptualiza como la que suple o robustece a otra principal; generalmente, tiene la índole de cumplir la obligación primaria y su accesorio de carácter económico, cuya intervención se establece para responder de una causa u obligación que generalmente proviene de la libre voluntad de quien aporta los medios o la obligación de reparar o cubrir las obligaciones contraídas.

En cambio, la responsabilidad solidaria tiene una causa legal en la que hay una adhesión o asociación a la obligación de responder, que se contrae por una razón legal o disposición de ley que así lo impone, que se produce frente a personas que se colocan en el supuesto jurídico que así lo establece y, sólo por excepción, se adopta voluntariamente con ese carácter solidario cuando se constituye de manera expresa e inequívoca, debiendo acreditar su idoneidad y solvencia económica.

En suma, es responsable de manera directa quien puede y debe responder por sus actos, y será solidario cuando –por disposición legal, por orden judicial o por voluntad expresa e inequívoca– una persona a nombre de otra se obliga a responder desde tener cuidado y atención en lo que hace o decide hacer, así como respecto de los bienes por los que adopta el carácter de encargado o culpable de su atención, lo que incluye las consecuencias de su actuación en lo principal y en lo accesorio.

A lo anterior hay que agregar que el desconocimiento de la ley no exime de su observancia y cumplimiento, y cuando se adopta una obligación de responsable solidario por causa legal o voluntaria, sus efectos son ineludibles con independencia de la causa que la originó; por ejemplo, los padres responden por sus hijos cuando éstos son menores de edad o cuando –siendo mayores de edad– se encuentran imposibilitados para ejercer sus derechos u obligaciones por deficiencia física o mental; existe también cuando, sin ser los padres de un sujeto, se les ha conferido la tutela o curatela de menores o discapacitados, respectivamente, por resolución de un juez competente.

Otra forma de adoptar responsabilidad es a través de los medios de representación legal, puesto que quien recibe un mandato responde por los actos y decisiones que ejecuta en nombre de su representado, persona física o moral.

Por tanto, la responsabilidad conlleva la obligación de responder por ministerio de ley o por adoptarla como consecuencia de un cargo que se formaliza conforme con las disposiciones legales que así la reconocen, de suerte que es obligatorio –para quien la asumió– satisfacerla plenamente, so pena de purgar las consecuencias que derivan de esa responsabilidad, particularmente en los casos cuando ésta se adopta como garantía de una obligación de pago (fiador o garante), cuyo alcance produce la obligación de pago a su cargo como si fuera propia la deuda.

No puede pasar desapercibido que la responsabilidad puede ser clasificada en varios sentidos y en varias condiciones, a partir de los sujetos, de los actos o hechos jurídicos que las provocan, o bien, en función de las obligaciones por las que se contrae legalmente su cumplimiento o respecto de las consecuencias del incumplimiento de las mismas; es decir, el tema puede ser motivo de análisis y presupuestos diversos, ya que su alcance –de lo general a lo particular– puede tener diversas conclusiones.

Para ilustrar lo anterior, veamos algunos ejemplos:

1. En función de los sujetos, la responsabilidad podría clasificarse en:

- a)** Directa.
- b)** Solidaria.
- c)** Subsidiaria.
- d)** Voluntaria.
- e)** Por subrogación.

- f)** Por sustitución.
- g)** Por representación.
- h)** Por resolución de juez competente.
- i)** Por subordinación.
- j)** Subjetiva.
- k)** Adjetiva.
- l)** Otras.

2. Respecto de las causas generadoras:

- a)** Por representación legal.
- b)** Por acuerdo expreso de las partes.
- c)** Por disposición legal.
- d)** Por resolución judicial.
- e)** Otras.

3. Respecto de los acreedores o beneficiarios:

- a)** Por disposición legal.
- b)** Por resolución judicial.
- c)** Por aceptación expresa.
- d)** Otras.

4. Respecto de las autoridades:

- a)** Responsabilidad del Estado.
- b)** Responsabilidad de los servidores públicos.
- c)** Responsabilidad internacional o de los Estados.
- d)** Responsabilidad objetiva.
- e)** Responsabilidad oficial.
- f)** Responsabilidad política.
- g)** Responsabilidad jurisdiccional.
- h)** Responsabilidad judicial.
- i)** Otras.

Sin embargo, en materia fiscal federal, según los conceptos establecidos en el CFF y en las leyes tributarias federales, sólo se reconocen como sujetos responsables:

- 1.** Los contribuyentes como sujetos directos de la tributación.
- 2.** Los responsables solidarios en los supuestos señalados por el artículo 26 del CFF.

Es necesario comentar que, en materia tributaria, se considera de manera genérica a estos dos sujetos, es decir, en el caso de la responsabilidad tributaria se deduce tanto del sujeto directo como del responsable solidario, y en esta segunda categoría quedaron incluidas las responsabilidades subsidiarias, la objetiva y la voluntaria; esta última en caso de constituirse como garante de un crédito fiscal.

El artículo 26 del CFF establece quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes y son los que –en términos generales, preferentemente– asumen, a nombre de terceros, cargas fiscales directas o indirectas por ministerio de ley (y por excepción de manera voluntaria) entre otros, los siguientes:

1. Los retenedores y quienes tengan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes; por ejemplo, un notario público respecto de los impuestos que genera una operación comercial que protocoliza en su libro de gobierno; las personas morales respecto de prestadores de servicios; los agentes aduanales, los corredores públicos, los almacenes de depósito, los bancos, etc., por las retenciones que deben realizar.

2. También se da ese carácter a quienes deban efectuar los pagos provisionales por cuenta del contribuyente; los liquidadores con respecto a una sociedad en liquidación y los síndicos respecto de una sociedad en quiebra, por las contribuciones generadas antes y durante su gestión; los directores generales, la gerencia general o el administrador único de las sociedades mercantiles respecto de las contribuciones causadas o retenidas cuando no se hubieren pagado o enterado oportunamente, así como las obligaciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y los registros contables.

3. Los adquirentes de negocios, aun cuando las obligaciones corran a cargo de terceros; los representantes de personas no residentes en el país, cuando se efectúen actividades por las que se deban pagar contribuciones.

4. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones a cargo de su representado.

5. Los que reciban legados o donativos respecto de los bienes recibidos por tal razón, así como a quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria –relacionada con el artículo 141, fracción IV del CFF– para garantizar adeudos fiscales.

6. Los socios o accionistas, cuando tengan tal calidad y respecto de las actividades realizadas por la sociedad cuando se incurra en los supuestos de no solicitar inscripción en el RFC, por cambio de domicilio o por no llevar contabilidad, ocultarla o destruirla, en cuyo caso la responsabilidad no excederá de la participación que tenía en el capital social en la fecha o periodo de que se trate.

7. Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente o las causadas con antelación a la escisión.

8. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo (LIA), hasta por el monto de dicha contribución.

9. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

10. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

11. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

12. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Como se advierte, la responsabilidad solidaria nunca podrá exceder del monto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado, incluyendo desde luego sus accesorios, excepto las multas, ya que así lo dispone expresamente el último párrafo del artículo 26 del CFF.

En este aspecto cabe precisar que en todos los supuestos que se expresan en el artículo 26 de referencia, se establecen cargas fiscales hacia el responsable solidario, derivadas del incumplimiento de un contribuyente que generó las obligaciones tributarias, o de aquellas que por disposición legal deban ser retenidas por el responsable solidario.

El incumplimiento de las obligaciones de un responsable solidario puede producir la comisión de infracciones y de delitos; las primeras podrían establecerse conforme a los artículos 71, 75, fracción I, inciso a), fracción III; 77, fracción I, inciso a); 79, 80, 81, 82, 83, 84, 89, 90 y 91 del CFF, preferentemente, y las segundas (en materia de delitos) conforme a los artículos 95, 96, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 109, 110, fracción I, 111, 112 y 113 del mismo Código, principalmente.

Lo anterior en virtud de que las disposiciones fiscales permiten a la autoridad emitir, a cargo de quien tiene el carácter de responsable solidario, la exigencia de las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como una sanción administrativa totalmente ajena a las contribuciones observadas, provenientes del responsable directo de la obligación fiscal, debiéndose destacar que la multa sería por la comisión de la infracción propia y no en razón del monto de las contribuciones omitidas por el tercero o responsable solidario.

Por ejemplo, si en una enajenación de acciones no se hizo la retención al vendedor cuando era procedente, el retenedor –en su calidad de responsable solidario– estaría obligado a pagar el monto de lo no retenido y, en su caso, los accesorios (excepto multas). Sí, en cambio, podría imponerse una multa directa al responsable, por violaciones propias de sus obligaciones, misma que no se impondría con relación al monto que se dejó de retener. En cualquier otro caso en donde se exigiera la obligación de un contribuyente con cargo al responsable solidario, no admitiría sanción económica a cargo de este último, ya que sólo responde por el monto de las contribuciones y accesorios causados por tal motivo.

Ahora bien, la carga de impuestos retenibles o retenidos se asume o adopta por ministerio de ley, y en todos los casos en los que impone la obligación de retener y enterar tributos por cuenta y orden de la autoridad fiscal, generalmente se produce cuando las personas se colocan en los supuestos que se prevén en materia de retención y/o entero de las contribuciones, cuyos incumplimientos forman parte de los supuestos de infracción.

En el caso específico del sujeto responsable solidario, debe entenderse, en primer término, que la comisión de una infracción en la que incurre originalmente un sujeto directo, pasivo de la tributación, no alcanza por efectos de solidaridad a atribuir tal infracción a los responsables legales de los incumplimientos en la contribución; sin embargo, los principales supuestos de infracción podrían ser los siguientes:

1. El sujeto pasivo directo no cumple las obligaciones fiscales, mismas que pueden ser reclamadas al responsable tributario.

2. El responsable tributario o solidario realiza retenciones a cargo del sujeto pasivo del tributo, pero no los entera al fisco federal.

3. El responsable solidario no retiene, por ende, tampoco entera los impuestos a cargo del sujeto directo.

En todos los casos, el responsable tributario o solidario de la tributación responderá en favor del acreedor fiscal, quien goza de una situación jurídica preferente al existir obligaciones fiscales por las que responden dos sujetos (uno directo y otro responsable de la tributación), en los supuestos previstos por el artículo 26 del CFF.

Lo anterior indica que, en materia tributaria, no sólo el sujeto pasivo de la contribución se encuentra involucrado en la relación de contribución al gasto público, sino también las personas que intervienen de acuerdo con las disposiciones expresas aplicables y que adoptan por disposición legal, por orden judicial, por propia voluntad o como consecuencia de los hechos o actos jurídicos, la responsabilidad solidaria.

Su incumplimiento provoca que se produzcan los supuestos de infracción, que conllevan, en su caso, la aplicación de una sanción.

Para la autoridad, es responsable de una infracción, en términos generales, toda persona que, al realizar actos o hechos jurídicos, no dé cumplimiento a sus deberes o restricciones, es decir, a las obligaciones previstas por todo género de disposiciones fiscales, tanto por hacer algo prohibido como por dejar de hacer algo exigido y, asimismo, por no realizar o no dar cumplimiento a las indicaciones legales o reglamentarias en los términos y dentro de los plazos establecidos; en este último caso, la infracción es por realizar las obligaciones incorrectamente o fuera de los plazos o términos señalados al efecto.

Una conducta que contradice un ordenamiento se vuelve infractora cuando el incumplimiento contempla como consecuencia la aplicación de una sanción económica, que debe ser específica; a diferencia del delito, la infracción no debe producir un hecho ilícito punible, es decir, que el alcance de la violación a la ley o Reglamento no produzca una violación a los bienes tutelados de terceros, cuyo agravio amerite pena de prisión, caso en el cual la figura delictiva debe encontrarse perfectamente establecida en un presupuesto o hipótesis penal.

La aplicación de sanciones, en consideración de diversos tratadistas del Derecho Fiscal, es el medio de control coercitivo que se ejerce con motivo del incumplimiento de obligaciones determinadas de hacer, de dar, de prestar, de no hacer o de permitir, es decir, se trata de supuestos que imponen las disposiciones fiscales, de las que su inobservancia pueda generar la comisión de una infracción y por consiguiente una medida disciplinaria que impondrá la autoridad fiscal competente, a través de la multa económica.

Pero además de ser un medio de control de las autoridades administrativas fiscales, también son el medio para atraer recursos económicos de manera práctica en favor del fisco federal; sin embargo, para que ello se entienda realizado conforme a derecho, debe existir una estricta aplicación de la norma fiscal, tanto para el supuesto de infracción como de la sanción que se aplique.

En este caso, cuando se trata de fincar o determinar sanciones por la comisión de infracciones, la ley debe prever el caso específico de la infracción y el valor de la multa que habrá de imponerse, teniendo en cuenta que la multa debe estar prevista entre un mínimo y un máximo que la autoridad habrá de calificar (para que se evite el exceso de la multa, como ocurre cuando se determina en cantidad fija), teniendo en consideración las características propias del infractor (como capacidad económica, reincidencia, razones de la infracción, etc.), las consecuencias provocadas con el incumplimiento que se sanciona, la gravedad de la falta, y su efecto económico y social, entre otros supuestos, todo ello con el propósito de corregir actitudes que tiendan a incumplir las obligaciones fiscales, entre otros, que permitan establecer a razón de la autoridad sancionadora, los motivos por los cuales puede determinar el valor exacto de la sanción que aplica, aun para incluir disminuciones o incrementos a la multa.

En el caso específico de la responsabilidad solidaria, como se ha dicho, debe tenerse presente que el artículo 26, último párrafo del CFF establece que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, además de las contribuciones, con excepción de las multas.

En todo caso, de conformidad con el artículo 71, en relación con el diverso 26, último párrafo, ambos del mismo Código, sólo sería atribuible a un responsable solidario la multa que corresponda a actos u omisiones propias, y no así respecto de las infracciones cometidas por el sujeto directo de tributación (del que sea responsable tributario).

Debe tenerse presente que la corrección espontánea de obligaciones fiscales, al igual que los casos de infracción a causa de fuerza mayor y de caso fortuito, son excluyentes –conforme al artículo 73 del CFF– de responsabilidad de infracciones en materia fiscal, y, por su parte, que existe un medio de extinción del crédito en tratándose de sanciones, que no es precisamente un medio de defensa sino una petición que resolvería la autoridad fiscal en forma discrecional, es decir, dependerá de ella que se otorgue o no la condonación de las multas, en términos del artículo 74 del Código de referencia.

La multa debe estar fundada y motivada en virtud de que así lo exigen los artículos 38, fracción III, y 75, primer párrafo del propio CFF; ahora bien, para sancionar a un responsable solidario es importante recordar que el acuerdo de origen del que emana un crédito fiscal debió haber tenido en cuenta un señalamiento expreso de quien imputa la obligación de pagar, con el carácter de responsable solidario, caso en el cual en el acto de molestia o en el oficio sancionador deben incluir el señalamiento preciso de la causa legal de la responsabilidad conforme al artículo 38, último párrafo del CFF, lo cual obligaría a la autoridad a mencionar –conforme al artículo 26 del mismo Código– de qué manera determina la responsabilidad solidaria y conforme a qué causa legal se establece, además de los motivos y

fundamentos propios de la comisión de la infracción y de la imposición de multas.

3. PRINCIPIOS DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

El procedimiento administrativo es un conjunto de actos coordinados entre sí, que tienden a reflejar la expresión de la voluntad de la autoridad fiscal o administrativa, dentro del límite de sus facultades determinadas por la ley.

Las autoridades siempre deben actuar bajo el principio de legalidad que se conforma mediante la normatividad jurídica.

3.1. NORMATIVIDAD JURÍDICA

Es el marco jurídico que sustenta y delimita las facultades administrativas.

3.2. JERARQUÍA O SUPREMACÍA NORMATIVA

Es el respeto que la autoridad administrativa debe observar al esquema de aplicación de leyes en su orden jerárquico o supremacía de la ley.

3.3. JERARQUÍA O SUPREMACÍA DE LA AUTORIDAD

Es el respeto que, dentro del esquema piramidal de las autoridades, se debe seguir en virtud de que las órdenes del superior no pueden ser modificadas por el inferior.

3.4. LIMITACIÓN DE FUNCIONES POR RAZONES DE COMPETENCIA Y DE TERRITORIO

Las razones de competencia y de territorio que limitan las funciones se deducen de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), las de los estados y los municipios, incluyendo la Ciudad de México, desde luego, y sus respectivos reglamentos internos, y conlleva la *no invasión de esferas competenciales*.

3.5. EJERCICIO DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS

En el ejercicio de las facultades discrecionales se concede el libre arbitrio de la autoridad para emitir o dejar de emitir un acto de molestia o facultativo, incluso de perdonar, revocar o condonar un acto cuyo beneficio consiste en que el servidor público no incurra en responsabilidad al ejercer la facultad discrecional; por otro lado, en el ejercicio de las facultades regladas, la facultad que se ejerce debe observar las disposiciones aplicables, es decir, actúa por ministerio o imperio de la ley, por lo que la autoridad se conduce atendiendo a la ley en cuyo defecto puede incurrir en alguna responsabilidad sancionable, incluso para resolver un recurso, actuar en un juicio y, en general, para representar, patrocinar o defender los intereses de la Federación, la Ciudad de México, y los estados o municipios, según corresponda.

3.6. PRINCIPIO DE HONESTIDAD

Se define por la honestidad del servidor público para actuar dentro del límite de sus facultades, reconociendo la función que le ha sido encomendada sin exigir condiciones, dádivas, participaciones o cualquier otro beneficio, incluso inmoral, sea dentro de la propia administración pública o frente a los gobernados, por lo que la autoridad debe abstenerse en lo que no esté previsto dentro de las leyes federales o locales respecto de sus facultades, así como apegarse a la ley cuando emita actos relativos al pago de contribuciones, de derechos, aprovechamientos y/o productos que benefician efectivamente a las tesorerías correspondientes, so pena de incurrir en delitos federales (como la concusión, el desvío de poder y, en general, cualquier acto de corrupción sancionado por la ley).

3.7. PRINCIPIO DE EFICACIA ADMINISTRATIVA

El principio de eficacia administrativa consiste en la mejor disposición de la administración pública para la obtención de los fines y propósitos de cada una de sus funciones y atribuciones, mostrando respeto entre las propias autoridades y de éstas a los gobernados, debiendo actuar siempre por jerarquización de prioridades, rapidez de actuación y resolución de controversias, consultas, necesidades del particular, y aprovechar al máximo los recursos materiales y humanos con el menor costo posible al erario federal, así como de los erarios locales.

4. GENERACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

4.1. PROCEDIMIENTO DE OFICIO

Corresponde a la autoridad su iniciación y seguimiento hasta sus últimas consecuencias o resultados definitivos.

4.2. PROCEDIMIENTO A PETICIÓN DE PARTE

Se genera por la solicitud, impulso o prerrogativa de los particulares o gobernados, sobre la que debe recaer resolución expresa, motivada y fundamentada, que pronuncie la autoridad competente para ello.

5. EFECTOS DEL SILENCIO DE LA AUTORIDAD POR PROCEDIMIENTOS IMPULSADOS A PETICIÓN DE PARTE

5.1. NEGATIVA FICTA

El silencio de la autoridad –por el sólo transcurso del tiempo– indica la presunción del afectado o interesado de que le es negado lo que ha pedido o solicitado, lo cual le permite optar por esperar a que se dicte la resolución o impugnar la “presunta” negación en cualquier tiempo.

5.2. POSITIVA FICTA O AFIRMACIÓN TÁCITA

Es aquella en la cual se establece una fecha límite para que las autoridades administrativas deban emitir una respuesta o resolución al particular, y que en el caso de que agotada la fecha o término establecido por la ley para dar a conocer su respuesta, se considerará que el silencio de la autoridad favorece al particular en el sentido de que se ha aceptado o concedido la solicitud presentada por éste, es decir, tiene efecto favorable por el solo transcurso del tiempo, en tanto no fue negado expresamente y dentro del término legal establecido por la ley aplicable.

6. EFECTOS JURÍDICOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DIRIGIDOS A LOS PARTICULARES

Un acto administrativo puede dar lugar a la creación, modificación, transmisión, reconocimiento, extinción, novación, sustitución o cancelación de derechos y/u obligaciones en perjuicio o beneficio de los particulares, y pueden ser:

1. Definitivos. Cuando producen consecuencias de Derecho a cargo o en beneficio de los particulares, cuya modificación sólo se puede dar mediante resolución o sentencia.

2. No definitivos. Cuando los efectos de los actos de autoridad *dependen* de la emisión de un acto definitivo de autoridad competente, que sea susceptible de impugnación (es decir, hasta que produzcan consecuencias de Derecho, que puedan combatirse por los medios de defensa previstos por las leyes aplicables).

7. ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Para estar obligado al pago de una contribución se debe encuadrar exactamente en las situaciones jurídicas o de hecho estipuladas en cada una de las leyes tributarias, considerando los siguientes elementos fundamentales: objeto, sujeto, base, tasa y/o tarifa.

7.1. OBJETO

Es el hecho o acto jurídico establecido en alguna ley tributaria sobre el que se causa el tributo.

7.2. SUJETO

Es la persona física o moral residente en nuestro país que realiza los actos o actividades previstas en las leyes tributarias y sobre la que recae, de manera directa, la obligación tributaria y, en su caso, por responsabilidad solidaria.

7.3. BASE

Es el importe o cantidad determinada en una ley tributaria sobre la cual los sujetos obligados causarán las contribuciones, después de aplicar las deducciones y demás conceptos que permitan las leyes fiscales.

7.4. TASA O TARIFA

En el caso de una tasa, es el porcentaje de contribución que deberá aplicarse sobre la base determinada; en el caso de una tarifa, se deberá observar el procedimiento indicado en la ley correspondiente para la aplicación de la misma; la aplicación de la tasa puede darse conjuntamente con la de una tarifa; su resultado es el importe de la contribución a pagar.

8. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

De conformidad con el artículo 2 del CFF, las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

8.1. IMPUESTOS

Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Ejemplo: LISR.

Objeto. Son los ingresos obtenidos por las personas físicas y morales residentes en el país, por la prestación de servicios o provisión de bienes, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo.

Sujeto. Son las personas físicas o morales residentes en nuestro país que obtienen ingresos, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo.

Base. Es la cantidad sobre la cual recae la carga fiscal, la cual puede ser determinada después de sumar los ingresos y de restar las deducciones autorizadas, previstas para cada tipo de contribuyente de conformidad con lo establecido por las leyes fiscales.

Tasa o tarifa. Son los porcentajes que se aplican sobre la base del tributo y que determinan el monto a pagar de las contribuciones, que deben observar la capacidad contributiva de cada contribuyente.

8.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Ejemplo: Ley del Seguro Social (LSS).

Objeto. Proporcionar los servicios de seguridad social para garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, en cumplimiento del artículo 123, fracciones XIV y XXIX de la CPEUM.

Sujetos. Son las personas físicas o morales residentes en nuestro país que contraten los servicios personales subordinados de otras personas físicas, y los propios trabajadores.

Base. Existen varios regímenes de aseguramiento, donde se toma como base de cálculo de las aportaciones al Seguro Social, el salario base de cotización.

Tasa o tarifa. Dependiendo del régimen de aseguramiento, existen cuotas a cargo de los patrones y, en otros casos, a cargo del patrón y de los trabajadores.

8.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Este tipo de contribuciones se establecen de manera sectorial, o sea, en caso de que un sector de la población se vea beneficiado con la construcción de obras públicas que favorecen a su comunidad, los beneficiarios serán sujetos del pago de estas contribuciones.

Los elementos de tributación se fijarán de conformidad con el costo de las obras, el beneficio que obtiene la población y las regiones beneficiadas y, en su caso, por quienes ejecuten las obras.

8.4. DERECHOS

Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público; este tipo de contribuciones se encuentra regulado a través de la Ley Federal de Derechos (LFD); como un ejemplo podemos tomar el pago del derecho de trámite aduanero, contenido en el artículo 49 de la LFD.

Ejemplo: Derecho de trámite aduanero.

Objeto. Uso de las aduanas por operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o documento aduanero correspondiente en los términos de la ley aduanera.

Sujeto. Son las personas físicas o morales que realicen operaciones aduaneras utilizando un pedimento o documento aduanero en los términos de la ley aduanera.

Base. El valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación.

Tasa. La tasa general es el porcentaje fijado en ley y puede ser general o, en su caso, podría determinarse que existan otras tasas diferentes e incluso cuotas fijas, dependiendo de las situaciones jurídicas o de hecho contempladas en el propio artículo 49 de la Ley Federal de Derechos.

8.5. OTROS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. APROVECHAMIENTOS (NO SON CONTRIBUCIONES)

Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones.

Para ilustrar, tomaremos el ejemplo de las cuotas compensatorias que se aplican a la importación de algunos productos; de conformidad con el artículo 63 la Ley de Comercio Exterior (LCE), las cuotas compensatorias se consideran como aprovechamientos.

Ejemplo: Cuotas compensatorias.

Objeto. Nivelar el valor de las mercancías importadas provenientes de la República Popular China, sujetas a una resolución final de cuotas compensatorias, frente al valor de las mercancías producidas en territorio nacional.

Sujeto. Son las personas físicas o morales que realicen importaciones de productos provenientes de la República Popular China, sujetas a una resolución final de cuotas compensatorias.

Base. El valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación.

Tasa. Es variable de acuerdo con lo que se establezca en la resolución final que determine la aplicación de las cuotas compensatorias a cada tipo de producto y fracción arancelaria.

8.6. PRODUCTOS (NO SON CONTRIBUCIONES)

Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Como se podrá observar, son ingresos que no provienen de contribuciones ni de aprovechamientos, por lo que corresponden a ingresos obtenidos de acciones de Derecho Privado; por ejemplo, el arrendamiento o enajenación de bienes propiedad del Gobierno Federal.

9. ACTUALIZACIÓN Y ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

9.1. ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES

Durante la década de los años 80 y parte de los 90 del siglo pasado, nuestro país padeció el fenómeno de la hiperinflación, distorsionando el valor real de las deudas de los contribuyentes, motivo por el cual se modificó el contenido del artículo 21 del CFF incluyendo el concepto de actualización de contribuciones, con el objetivo de mantener constante el valor de las contribuciones a cargo de los contribuyentes morosos, salvaguardando el interés, por lo que en la actualidad el citado artículo 21 del Código Federal Tributario dispone que:

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, ...

Por su parte, el artículo 17-A del CFF establece la mecánica que debe aplicarse para la actualización de las contribuciones, por lo que a la letra dice:

Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Por tanto, la actualización se puede definir como el efecto de mantener el poder adquisitivo de la moneda, en relación con los cambios de precios de los productos en nuestro país, conforme a los índices o indicadores que se determinen, mes por mes, por el Banco de México.

Asimismo, el último párrafo del artículo 17-A, previamente citado, establece que *las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización*, por lo que, si el importe que se actualiza corresponde a contribuciones, la actualización adoptará esta naturaleza jurídica, lo mismo si es por aprovechamientos, devoluciones y, en su caso, multas, conforme al artículo 70, segundo párrafo del CFF.

9.2. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES O DE LOS APROVECHAMIENTOS

Cuando las contribuciones o los aprovechamientos no sean pagados de manera correcta y oportuna, por falta de liquidez de los contribuyentes o por inadecuada observancia de las leyes tributarias, ya sea de manera voluntaria o por el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, el CFF contempla la aplicación de cantidades adicionales sobre las mismas contribuciones o aprovechamientos, siendo estas cantidades accesorios de las contribuciones.

El artículo 2, último párrafo del CFF establece que los *Recargos, las Sanciones, los Gastos de Ejecución y la Indemnización del 20% por cheque devuelto* son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

9.2.1. RECARGOS

El artículo 21 del CFF establece que *cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, (...) deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.*

Los recargos se aplicarán sobre las contribuciones o aprovechamientos actualizados, pero no se generarán sobre los accesorios, ya que se excluyen los propios recargos, el 20% de indemnización por pago de cheque devuelto, gastos de ejecución y las multas (artículo 21, segundo párrafo del CFF). Para determinar el monto de los recargos se sumarán las tasas de recargos aplicables para cada mes, desde el mes en que dejó de pagarse la contribución y hasta el mes en que se pague.

La tasa de recargos será la que resulte de incrementar, en 50%, la tasa aplicable para el caso de prórroga que establezca el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, y sólo se podrá extender en caso de que las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando el contribuyente haya cambiado su domicilio fiscal sin dar aviso a las autoridades fiscales y, por consecuencia, no puedan ejercerse facultades de comprobación.

9.2.2. SANCIONES

El término sanción (o multa) debe entenderse como el castigo que sufren los contribuyentes que han incurrido en alguna infracción establecida en ley.

La infracción proviene de la locución latina *infractio* (“quebrantamiento”), que significa quebrantar, no cumplir con lo estipulado en la ley.

En ese sentido, el Capítulo I, del Título IV del CFF establece las causales de infracciones y las sanciones aplicables en cada caso; se encuentran desde el artículo 70 y hasta el 91-B del citado Código Federal Tributario.

Existen dos grandes agrupaciones de sanciones: por incumplimiento de alguna obligación fiscal y accesorias de las contribuciones.

9.2.2.1. POR INCUMPLIMIENTO DE ALGUNA OBLIGACIÓN FISCAL

Supongamos que una persona física o moral no presentó una declaración, y esta situación es detectada por las autoridades fiscales.

El fundamento legal que infracciona esta conducta es el artículo 81, fracción III del CFF, que a la letra dice:

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias y del ingreso de información a través de la página de internet del servicio de administración tributaria:

...

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

El fundamento legal que sanciona esta conducta se encuentra en el artículo 82, fracción III, del citado Código Federal Tributario:

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

...

III. De \$1,240.00 a \$ 30,850.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento. (Cantidades sujetas a actualización)

9.2.2.2. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Supongamos que una persona física o moral, en su declaración de impuesto al valor agregado (IVA), consideró en IVA Acreditable la cantidad de \$1'100,000, en lugar de \$1'000,000, en consecuencia, acreditó indebidamente la cantidad de \$100,000.

El fundamento legal que infracciona y sanciona esta conducta es el artículo 76 del CFF, que a la letra dice:

Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos del primer párrafo de este artículo sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamiento o compensaciones indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido.

9.2.3. GASTOS DE EJECUCIÓN

Son los accesorios de las contribuciones estipulados en el artículo 150, primer párrafo del CFF y se generan con motivo de emplear el procedimiento administrativo de ejecución, que establece:

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, ...

Siguiendo el mismo ejemplo, supongamos que una persona física o moral en su declaración de IVA acreditó indebidamente la cantidad de \$100,000.00.

Determinación de los gastos de ejecución	
Contribución omitida:	\$100,000.00
por:	
Tasa	2%
igual:	
Importe de los gastos de ejecución:	\$2,000.00

Es necesario señalar que en el propio artículo 150 del CFF existe un límite inferior y un límite superior, de la siguiente manera:

1. Si la cantidad que resulta de aplicar el 2% es inferior a \$380, se cobrará esta cantidad de \$238, en vez del 2%.
2. Si la cantidad que resulta de aplicar el 2% es superior a \$59,540, se cobrará esta cantidad como máximo por cada gestión de cobro.

En ambos casos las cifras se actualizarán conforme al artículo 17-A, sexto párrafo del CFF, lo que modificará los importes antes señalados.

9.2.4. INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO

Cuando los contribuyentes, al pagar una contribución, lo hicieren con un cheque que no sea pagado por la institución de crédito, el contribuyente deberá cubrir, en concepto de indemnización al fisco federal, el equivalente al 20% del valor del cheque devuelto; para ilustrar lo anterior, se transcribe el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF:

Artículo 21.

...

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo....

Expuesto lo anterior, supongamos que una persona física o moral entregó un cheque por la cantidad de \$100,000, el cual fue devuelto por falta de fondos; consecuentemente se encuentra obligado a indemnizar al fisco federal en los términos precisados.

Determinación de la indemnización por cheque devuelto	
Importe del cheque:	\$100,000.00
por:	
Tasa	20%
igual:	
Indemnización por cheque devuelto:	\$20,000.00

Además, se causarán los accesorios legales por la mora en el pago y las multas aplicables al caso.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Las cursivas de los textos referidos en este apartado son mías

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo IX. CRÉDITO FISCAL

CAPÍTULO IX

CRÉDITO FISCAL

1. DE LA OBLIGACIÓN FISCAL Y DEL CRÉDITO FISCAL

En este tema existen varios conceptos que se deben tener en consideración para poder entender, en lo esencial, el espíritu perseguido en las hipótesis legislativas tanto de la norma constitucional como de las leyes fiscales federales y, en su caso, lo correlativo que resulte aplicable a las leyes fiscales locales; primero, para apreciar el origen de la obligación fiscal; segundo, para conocer las características de esta misma y del surgimiento del crédito fiscal y, en su caso, de sus consecuencias y características.

Todos los autores coinciden en el análisis del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) cuando *se reconoce la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y sus Municipios*, cuya importancia radica en apreciar el alcance de esta obligación, como un mandato de carácter imperativo que corre a cargo de los mexicanos y los residentes en nuestro país, en su calidad de gobernados o administrados, de la manera que dispongan las leyes fiscales respectivas.

Entonces, por mandato constitucional, es que en realidad entendemos que estamos obligados a contribuir para el sostenimiento del gasto público de dichas entidades de gobierno, no en vía de concurrencia impositiva o facultades concurrentes, que pudiera confundirse con la inexacta idea de que dichos niveles de gobierno podrían coincidir en el sentido de gravar las mismas hipótesis o fuentes de causación, lo que sería incorrecto, pues nos ubicaría en hipótesis de facultades impositivas mixtas, generadoras de doble o múltiple imposición o tributación, si se partiera de la posibilidad de que los diferentes niveles de gobierno, federal y locales, adoptaran las mismas hipótesis para ser objeto de tributación, lo que sin duda tendría un efecto indeseable en relación con los principios de proporcionalidad y equidad que salvaguarda el propio artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, lo cual daría lugar a la anarquía fiscal o desorden de facultades para crear contribuciones.

Al contrario, el sentido del artículo 31, fracción IV de la CPEUM corresponde específicamente al establecimiento de las obligaciones a cargo de las personas físicas y morales de contribuir a los gastos públicos de cada nivel de gobierno, cuando se coloquen por la realización de sus actos o hechos jurídicos, en hipótesis de obligación fiscal gravadas por una ley tributaria específica, sea federal, o bien, de competencia local, con la única precisión de que la potestad o facultad de crear tributos o contribuciones es excluyente entre las facultades de la Federación y los gobiernos locales, por así disponerlo el artículo 124 constitucional.

En caso contrario, estaríamos frente a facultades impositivas de orden mixto, en las que las mismas facultades del Congreso de la Unión para establecer contribuciones estarían en favor de los gobiernos locales y sus órganos legislativos, lo cual no está permitido por el artículo 124 de la Carta Magna, que establece un Sistema Nacional de Exclusión de Facultades; prueba de ello, es lo establecido por el artículo 73, fracciones VII y XXIX de la propia Constitución en materia federal, mientras que lo concerniente a las facultades impositivas de carácter local o municipal están perfectamente definidas en el artículo 115, fracción IV del mismo ordenamiento supremo por excelencia; por lo mismo, lo que no está en favor de los funcionarios federales se entiende conferido a las facultades de los gobiernos locales, y viceversa, las facultades concedidas expresamente en favor de los funcionarios locales están negadas a las autoridades federales y, desde luego, a sus órganos legislativos, sin que ello se vea alterado por la obligación de los mexicanos a sufragar el gasto público de los tres niveles de gobierno, quienes estarán supeditados al límite de facultades excluyentes entre la Federación y las entidades federativas, bajo las jurisdicciones de sus respectivos órganos legislativos.

En simples palabras, lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional, se refiere “a las obligaciones de los mexicanos” para sufragar los gastos de los tres niveles de gobierno, pero ello no implica la posibilidad de que existan supuestos de doble o múltiple imposición fiscal; es decir, no se refiere a las facultades de las autoridades para crear tributos, precisamente porque el artículo 124 de la Carta Fundamental no permite la coincidencia o concurrencia de facultades o “facultad impositiva de orden mixto” entre la Federación y los gobiernos locales, lo que evita cualquier confusión.

Sin que sea óbice a lo anterior, que no existiera un señalamiento expreso para que la Federación pueda gravar en forma expresa ciertos conceptos, como son los ingresos de las personas físicas y morales, pues el artículo 73, fracción VII

de la Norma Fundamental, obsequia a esta última, de manera exclusiva, la facultad de establecer las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto, de cuyo fundamento se deducen la creación de leyes fiscales federales, que gravan el ingreso, la prestación de servicios, la provisión de bienes, correspondientes a las leyes del impuesto sobre la renta (ISR) o del impuesto al valor agregado (IVA), cuyos supuestos no pueden ser gravados por los gobiernos locales, por ya haber sido adoptados por la Federación y su órgano legislativo, con apoyo en la fracción VII del artículo precitado.

Mientras que el artículo 115 de la CPEUM no obsequia a los gobiernos locales y sus órganos legislativos la misma posibilidad de crear, en sentido amplio, contribuciones necesarias para sufragar su gasto público, a no ser que se trate de los supuestos referidos por el artículo 115 de la Carta Magna, los cuales están perfectamente reservados en favor de las entidades federativas y, por consecuencia, se trata de supuestos que no puede gravar la Federación por conducto del H. Congreso de la Unión, lo cual confirma el Sistema Nacional de Exclusión de Facultades entre la Federación y los gobiernos locales, que atañe a sus respectivos órganos legislativos.

Por ello, podemos considerar que la obligación fiscal se sujeta a que las personas físicas o morales, al realizar actos o hechos jurídicos, se ubiquen dentro de una hipótesis regulada por una ley fiscal adoptada para el establecimiento o la creación de una carga fiscal, que define los elementos integradores de la obligación tributaria, la cual está destinada a la obtención de contribuciones.

Por tanto, para poder vincular a un sujeto con una obligación fiscal se requiere que la persona física o moral realice actividades que sean susceptibles del cumplimiento de alguna obligación fiscal, en la inteligencia de que dichas actividades serán siempre las permitidas por la ley, es decir, lícitas; y que además las realice dentro del ejercicio de sus derechos, porque se requiere que la persona tenga la capacidad jurídica de goce y de ejercicio, sin perder de vista que la deficiencia de la libre voluntad o el incumplimiento de las formalidades exigidas para la eficacia jurídica de un acto o de un hecho jurídico pueden provocar o dar lugar a su nulidad relativa o absoluta, que implican la ineficacia parcial o absoluta de aquellos actos o hechos que acusen dichas irregularidades, deficiencias o vicios de ilegalidad de cualquier tipo.

El artículo 6 del CFF establece el tiempo en el que se considera que los actos jurídicos o los hechos jurídicos han generado una obligación fiscal, precisamente en el lapso en que ocurran y de acuerdo con las disposiciones legales que se encuentren vigentes en el momento de su realización.

Aquí, lo importante es distinguir entre un acto o hecho simple respecto de aquellos que se consideran de carácter jurídico, debido a que los primeros generalmente no afectan, alteran, crean, ni modifican los derechos, las obligaciones o el patrimonio de terceras personas.

En cambio, los segundos, los actos jurídicos o, en su caso, los hechos jurídicos, pueden alterar en forma unilateral, bilateral o plurilateral los derechos, las obligaciones y, en su caso, el patrimonio de las personas que los han realizado.

Por ejemplo, cuando una persona dona algún bien en favor de un familiar, o de alguna institución, el producto de la donación modifica el patrimonio del otorgante de la donación, disminuyéndolo, en beneficio del donatario, que se constituye en titular del bien que le fue transmitido y que incrementa su respectivo patrimonio.

Cuando las personas celebran algún contrato, pueden transmitirse recíprocamente derechos y obligaciones, como el caso de la compraventa de un bien inmueble, en donde el enajenante está obligado a transmitir la propiedad de dicho bien, mientras que el adquirente está obligado a cubrir el pago pactado para la celebración de dicho contrato y las demás obligaciones que se deduzcan por la celebración del mismo, ya sean las que correspondan al vendedor, como las que corran por cuenta del comprador.

La celebración de un contrato de compraventa requiere otros requisitos formales y solemnes, relativos al cumplimiento de obligaciones fiscales tanto del comprador como del vendedor, y en relación al bien objeto del contrato, se verifica que no existan adeudos fiscales o gravámenes que limiten el dominio del inmueble y demuestren la licitud del bien que es objeto del contrato, la determinación del valor del bien inmueble y la intervención de un fedatario público que se encargará de perfeccionar el contrato de compraventa, para que el correspondiente Registro Público de la Propiedad finalmente sustituya al titular del inmueble que en este caso fue el vendedor, y se inscriba en el registro de gobierno al nuevo titular o propietario del bien inmueble, que en este ejemplo será el comprador o adquirente del dominio, lo cual determinará frente a terceros quién detenta legalmente la titularidad o propiedad del bien inmueble.

Existen diferentes variables en cuanto a la celebración de un contrato de compraventa de algún bien inmueble, según sus propias características, como podría ser el caso de que el adquirente o comprador se financie de algún crédito, el cual adoptará como garantía la hipoteca o reserva de dominio del bien inmueble por el que se otorgó el crédito o financiamiento.

También puede ser el caso de que el contrato privado de compraventa sea tramitado directamente y sin la intervención de un fedatario, ante el Registro Público de la Propiedad, siempre que se cumplan los requisitos legales para su respectiva inscripción, cuyo efecto o importancia reside en que el propietario de un bien inmueble sólo puede acreditar dicho carácter cuando el Registro Público de la Propiedad así lo reconoce en los registros o libros de gobierno; es entonces cuando los terceros reconocerían los derechos de propiedad de quien se ostenta como dueño o propietario de un bien inmueble.

Podríamos pensar en otro ejemplo, como la adquisición de un bien “mueble” (relativo a bienes que permiten su desplazamiento o movilidad), cuya propiedad se acredita con la factura o, en su defecto, con el comprobante de compra del bien de que se trate, sin mediar otros requisitos, según la naturaleza de la cosa de que se trate, por ejemplo, algún

artículo para el hogar o menaje de casa. No obstante, cuando se compran ciertos bienes muebles pueden requerir de requisitos específicos para su debida formalización legal, como sería el caso de la compra de un automóvil, en el que, además de aportar sus respectivas identificaciones oficiales entre el vendedor y el comprador, dentro del texto del contrato de compraventa, se hace constar también la responsabilidad de uso conocida como carta responsiva, que garantiza que el vendedor es responsable hasta la fecha de venta, del debido uso que hubiera dado al vehículo y, por su parte, el comprador se hará responsable a partir de la fecha y la hora en que adquirió este automóvil, debiendo entregarse la factura y los comprobantes de obligaciones fiscales y vehiculares que acrediten la legalidad de vehículo y dejen a salvo los posibles vicios ocultos, es decir, el saneamiento en caso de evicción.

Como se puede advertir en los ejemplos que hemos tomado para ilustrar el tema de los actos jurídicos en relación con los hechos jurídicos, éstos tienden a provocar modificaciones de los derechos y obligaciones de los particulares, y, en su caso, la modificación de su patrimonio.

Sin embargo, requiere mayor precisión distinguir unos de otros, por lo que nuevamente es necesario buscar la connotación de estos conceptos, mismos que hemos tomado del *Diccionario Jurídico Mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, que los definen, de la siguiente manera:

Acto jurídico. Es una manifestación exterior de voluntad bilateral o unilateral cuyo fin directo consiste en engendrar, con fundamento en una regla de Derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir una situación jurídica general y permanente o, por el contrario, un efecto de derecho limitado, que conduce a la formación, modificación o extinción de una relación de derecho.

Hecho jurídico. En estricto sentido son acontecimientos o sucesos que entrañan al nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, sin implicar la intervención de una voluntad intencional. Asimismo, es posible entender al hecho jurídico, como cada uno de los acontecimientos que producen consecuencias de derecho frente a terceros.

A diferencia de los conceptos antes citados (acto jurídico o hecho jurídico), los actos o hechos simples son aquéllos en los que las personas realizan sus actividades cotidianas, las cuales no trascienden a situaciones jurídicas previstas en las disposiciones legales; no producen consecuencias de Derecho ni entrañan el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones. Estos hechos o actos simples se pueden definir, en términos coloquiales, como todas las actividades que realizan las personas en forma cotidiana, que para su realización únicamente requieren la afectación de sus propios derechos civiles y el cumplimiento de sus obligaciones ordinarias, a la vez que no afecten los derechos y obligaciones de terceros en su quehacer común.

De esa manera, los hechos o actos simples en consecuencia, cuando afectan a terceros, pueden constituirse en actos o hechos jurídicos objetos de regulación y susceptibles de sanción, al dañar el patrimonio del Estado, los intereses sociales o los derechos de terceras personas.

Por consiguiente, los actos o hechos simples no están sancionados por las disposiciones legales, en tanto no afecten los derechos o garantías tuteladas en favor de terceras personas y, por lo mismo, serán sólo los actos jurídicos o bien, los hechos jurídicos, los que corresponden a las hipótesis reguladas en las leyes tributarias o impositivas, en las que encontraremos la existencia de una obligación de contribuir al gasto público o, en su caso, de dar cumplimiento a una prestación señalada en la ley fiscal que regule el evento jurídico realizado por la persona, con la única excepción que se trate de un caso especial, muy excepcional, que no se ubique en alguna hipótesis impositiva o taxativa, es decir, que aun realizado un acto o hecho jurídico, éste no fuera objeto de regulación y/o de alguna obligación tributaria o, en su caso, que fuera considerado como un evento que tuviera el beneficio de exención.

Entonces, veamos lo que se define por “obligación” desde el punto de vista jurídico, según el *Diccionario Jurídico Mexicano*, que precisa:

Obligación. La obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa, según las leyes de nuestra ciudad. La imposición de una obligación sin una fuente no tendría razón de ser –ni estaríamos en presencia de un orden jurídico sin ella–, pues bien, las obligaciones nacen de un acuerdo de voluntades o de un acto o hecho lícito, bien de cierto derecho propio, según las varias especies de causas, y por esa razón se habla de la necesidad de pagar alguna cosa, añadiéndose que el pago debe hacerse según las leyes de nuestra ciudad, lo que significa que el vínculo está reconocido por el orden jurídico, mediante las disposiciones aplicables a cada caso concreto. Debemos observar a la luz del Derecho actual, que en la obligación se distingue el débito y la responsabilidad, entendiéndose que aquél es la prestación o deuda, y la responsabilidad es la sujeción patrimonial.

No obstante, cada obligación legal de las personas puede definirse de manera particular, según la materia a la que

corresponda; y en materia fiscal, el *Diccionario Jurídico Mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM la define en los siguientes términos:

Obligación fiscal. Vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a la primera, a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales, y que pueden ser objeto de fiscalización por parte de la autoridad competente. La obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se da cuando una persona física o moral materializa con su actividad (hecho imponible) la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.

La relación tributaria, como relación jurídica, tiene básicamente dos sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo es el titular y beneficiario del derecho, en tanto que el sujeto pasivo es el obligado. De esa manera, el sujeto pasivo deberá realizar directa o indirectamente cierta actividad en beneficio del sujeto activo, teniendo ésta un contenido económico.

La obligación fiscal se divide en dos: la obligación fiscal principal, que consiste en el pago de la contribución o tributo, y las obligaciones secundarias, las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y/o tolerar o permitir la actuación de las autoridades fiscales.

Se puede citar como ejemplo de la primera, la de presentar declaraciones. La de tolerar puede ser ejemplificada en la obligación que tiene el sujeto de permitir el ejercicio de las facultades de vigilancia de que se encuentran revestidas las autoridades fiscales, para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente. La obligación fiscal se extingue cuando se da cumplimiento a la misma, o bien, por el paso del tiempo, caducidad o prescripción. En caso de incumplimiento, la autoridad fiscal tiene a su alcance las facultades sancionadoras y ejecutoras para poder lograr el cumplimiento de las obligaciones, aun en contra de la voluntad del contribuyente.

El contenido de la definición de la obligación fiscal nos lleva a la convicción de que ésta –en su origen– va más allá de una simple prestación a cargo del administrado o contribuyente, pues nos indica que el sujeto pasivo o destinatario de la obligación fiscal no otorga en sí misma una prestación, que se limitaría a la acción y efecto de prestar un servicio o ayuda exigidos por una autoridad, o bien, que pudiera limitarse a ser el objeto o contenido de la obligación constituida por la conducta del obligado a dar, hacer o no hacer algo o incluso a tolerar la actuación de la autoridad fiscal competente, según la definición que refiere el *Diccionario de Lengua Española* denominado *El Pequeño Larousse Ilustrado*, debido a que la obligación fiscal no se condiciona sólo a la conducta del sujeto, porque ésta se regula ya sea por el Derecho en sentido amplio, y debido a que la conducta de las personas no se colocaría invariablemente en hipótesis de contribución del gasto público, sino que es perfectamente específica la obligación fiscal, tanto de cumplir obligaciones formales, como de contribuir al gasto público, las cuales serán, siempre, de la manera en que dispongan las leyes –proporcionales y equitativas–, y surgirán sólo cuando el sujeto se coloque en las hipótesis de causación de una obligación tributaria.

Lo anterior nos permite determinar que el sujeto habrá de provocar necesariamente, mediante la realización inequívoca de hechos o actos jurídicos, circunstancias cuya regulación legal definiría si se presentan hipótesis que encuadren en la relación jurídica tributaria, ya sea en forma casuística, o bien, de tracto sucesivo o permanente, en la que adoptará el obligado de la prestación fiscal, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal, frente al destinatario de la obligación contributiva, sea el Gobierno Federal o el gobierno local que, respectivamente, tendrán el carácter de sujeto activo de la hipótesis fiscal de que se trate.

Cuando, como se ha dicho, el acto jurídico o el hecho jurídico realizado por una o varias personas se coloque en la hipótesis de alguna obligación de tipo fiscal, esto será de forma eventual, o bien, de efecto permanente; en este último caso, será mientras se mantenga desempeñando una actividad gravada o regulada por cualquier disposición fiscal, sea federal o local.

Para llegar a estas conclusiones, necesariamente se debe apreciar que el mandato constitucional que crea la obligación de contribuir al gasto público a cargo de los mexicanos –y en su caso de los residentes en nuestro país– constituye la base jurídica que remite la creación *sustantiva y adjetiva* de las respectivas obligaciones contributivas, por medio de las leyes fiscales específicas que, a su vez, crean el marco jurídico en el que las personas estarán obligadas al otorgamiento de prestaciones o de contraprestaciones de carácter fiscal y, por su parte, se establece la forma y los términos en que podrán actuar las autoridades fiscales en su carácter de sujeto activo o acreedor de la obligación fiscal.

Cabe mencionar que la obligación fiscal no se origina invariablemente mediante un mecanismo de contraprestaciones, pero es innegable que existen hipótesis en que los contribuyentes, en realidad, pueden estar obligados al pago de una contribución a cambio de un beneficio o contraprestación directa o indirecta, es decir, en favor del propio contribuyente, o bien, de un sector protegido socialmente, como en el caso del pago de derechos tributarios.

Así, entendemos que la manera en que dispongan las leyes fiscales la creación de obligaciones fiscales indicará los términos en que el sujeto pasivo de la relación tributaria deberá conducirse para el cumplimiento de lo dispuesto en una disposición de orden fiscal, sin que necesariamente espere un beneficio directo o específico a cambio de ello, como ocurre en el caso de las contribuciones, cuya especie es de carácter impositivo, es decir, cuando se trata de impuestos, que no implican una contraprestación inmediata del Estado o autoridad acreedora del pago del impuesto de que se trate.

Sin embargo, la ley fiscal puede dar lugar a contraprestaciones cuando la obligación contributiva proviene del otorgamiento de prestaciones por parte del contribuyente (aun cuando éste sea o no el inmediatamente favorecido) en las que recíprocamente se otorgan, de parte del Estado, contraprestaciones específicas como ocurre en el caso de las aportaciones de seguridad social, del pago de derechos por los servicios que presta el Estado y por las contribuciones de mejoras, respecto de las personas que se ven directamente favorecidas con la ejecución o recepción de obras públicas.

En suma, la norma constitucional propone el origen de la obligación fiscal y permite la creación de las leyes fiscales o impositivas para sufragar los gastos públicos de los tres niveles de gobierno: federal, local y municipal; mientras que la creación de las leyes invariablemente está sujeta a los principios de proporcionalidad y equidad, cuyas hipótesis de causación son las que determinan el otorgamiento de la prestación o la definición de la contraprestación que puede recibir a cambio del pago de un tributo, según el carácter de la contribución de que se trate, los propósitos que persigue y, en su caso, los beneficios a los que se destina una contribución específica que forma parte del gasto público.

Inspirado en el contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en la parte que interesa a esta exposición, establece en los párrafos primero y último lo siguiente:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

...

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Del contenido de esta disposición, se advierte la forma en que ha quedado adoptada la obligación para contribuir a los gastos públicos de la Federación, conforme a las leyes fiscales respectivas, incluyendo a quienes sin estar obligados a pagar contribuciones tendrán que cumplir cuando menos otras obligaciones de tipo declarativo o informativo, que se establezcan en forma expresa en las propias leyes fiscales aplicables al caso de que se trate.

Por consiguiente, también debe observarse que se da cumplimiento al principio de legalidad que establece el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, cuando exige el cumplimiento de la obligación contributiva de la manera que dispongan las leyes, lo que nos hace recordar el principio rector de Derecho, que establece que “no puede existir obligación tributaria cuando no exista disposición fiscal que así lo prevea”, simil del principio rector *nula pena sine lege* (no hay pena si la ley no lo prevé).

La forma de corroborar que se da cumplimiento al principio de legalidad es cuando se consigna el carácter específico de las contribuciones en el artículo 2 del CFF; obsérvese que se menciona al inicio de cada definición que se trata de “contribuciones establecidas en ley”, expresión que se advierte en las especies de contribuciones federales, es decir, cuando se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El género es que todas son contribuciones, y la especie es la denominación que a cada una de ellas dio el legislador, para identificar en forma individual la especie de contribución de que se trata. Para ello, veamos las definiciones que para estos dos conceptos refiere el *Gran Diccionario de la Lengua Española Larousse*.

Género. La raíz o sustancia que determina que un conjunto de seres o cosas tienen caracteres comunes.

Especie. El conjunto de individuos o cosas que tienen ciertos caracteres comunes; asunto o cosa de la cual se trata o habla, que suelen tener afinidad en su origen, raíz o fuente.

El género comprende entonces la raíz, sustancia, origen o fuente de las personas o cosas comunes o de supuestos con caracteres afines; la especie es lo que deriva del género y que lo hace pertenecer al mismo presupuesto del que proviene su creación primaria.

Por lo anterior, en materia fiscal, el género obedece a que todas las cargas fiscales son “contribuciones” y que la especie de las diversas contribuciones nace con los mismos presupuestos relativos a su género, pero adopta sus propias características conforme a los elementos de tributación, relativos al sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa; además, debe reconocerse también que las especies, a su vez, pueden ramificarse dentro del mismo grupo, cuando mantengan las mismas características requeridas por el supuesto jurídico del grupo o especie de contribución a la que pertenecen.

La importancia que se deduce de apreciar el género y la especie es para expresarnos en forma apropiada en materia fiscal, puesto que es válido referirse en términos generales al pago de una contribución o al cumplimiento de ella, si pretendemos referirnos a cualquiera de sus especies.

No obstante, no podemos hacer que alguna de sus “especies” adopte el carácter de “género”, como usual pero indebidamente ocurre con los impuestos, pues suele suceder que las personas hagan referencia a éstos cuando se quiere hacer referencia a otro tipo de contribución, sin advertir que “los impuestos” son sólo una especie de las contribuciones, y por ello no es válido adoptar esa connotación sobre otro tipo de especies de contribuciones ni pretender asumir como género el término “impuestos”, para referirnos en general a las contribuciones, porque simplemente es inapropiado.

Esto se explica de la siguiente manera: es el artículo 2 del CFF el que expone estas consideraciones: primero, que el *género* corresponde a que todas son contribuciones federales por contenerse en un instrumento de la Federación, y segundo, que se clasifican en *especies* singulares, según los propósitos e hipótesis a las que pertenecen.

Para corroborar lo anterior, veamos el artículo 2 del CFF, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Conceptos de impuestos

I. Impuestos **son las contribuciones establecidas en ley** que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Aportaciones de seguridad social

II. Aportaciones de seguridad social **son las contribuciones establecidas en ley** a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de mejoras

III. Contribuciones de mejoras **son las establecidas en ley** a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Derechos

IV. Derechos **son las contribuciones establecidas en ley** por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Aportaciones de seguridad social

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Accesorios de las contribuciones

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

(Énfasis añadido.)

Una vez que hemos precisado la diferencia entre el concepto de género y las especies de las contribuciones, procede revisar la diferencia entre las propias especies de contribuciones, para lo cual, veamos el texto de cada hipótesis y procuremos alcanzar una definición apropiada de sus propios caracteres.

Conceptos de impuestos

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

En la definición sustentada en el CFF, los impuestos corren a cargo de las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por las leyes que los regulan, cuya identidad se pretende dar “por exclusión” porque se propone que sean distintas de las referidas en las fracciones II, III y IV, del propio artículo 2 del Código.

Sin embargo, es importante destacar que, en todos los casos, las especies de contribuciones contenidas en las fracciones I a IV del artículo 2 del CFF encontrarán las siguientes coincidencias:

- a)** Todas son contribuciones federales y se encuentran debidamente establecidas en ley.
- b)** Todas corren a cargo de las personas físicas y morales que se coloquen en las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.
- c)** Todas las especies de contribuciones se excluyen entre sí y sólo coinciden en sus características cuando pertenecen a la misma especie.
- d)** A cada especie de contribución corresponde una ley específica; incluso cuando corresponden a la misma especie pueden subclasificarse, atendiendo la calidad y/o la actividad del sujeto, debido a que en forma particular las disposiciones fiscales definen los hechos imponible en relación con el sujeto, objeto y la base de tributación, a la que se aplican una tasa o una tarifa y, en ciertos casos, ambas (tasa y tarifa), de manera progresiva o proporcional; pero debe destacarse el hecho evidente de que la regulación de cualquier contribución federal obliga al sujeto pasivo al cumplimiento de los supuestos de regulación del tributo, a partir de la creación de la relación jurídica tributaria.
- e)** En todos los casos, el sujeto activo estará facultado en los términos de la ley tributaria aplicable a cada especie de contribución, a exigir del sujeto pasivo el otorgamiento de las prestaciones o contraprestaciones económicas y aquellas otras obligaciones que sean de carácter regulativa, mediante la presentación de las declaraciones y avisos oficiales requeridos por las normas jurídicas fiscales.

Ello nos permite entender que el sujeto pasivo (el contribuyente) está obligado a conducirse de acuerdo con lo establecido en la norma jurídica y a dar cumplimiento en los términos precisamente propuestos en la ley fiscal de que se trate, de modo que en todos los casos podrían darse obligaciones de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar en favor de la autoridad competente, y en general, todo aquello que la ley o norma jurídica regule, exija o imponga a cargo del particular, que adoptó el carácter de contribuyente, sea que lo haga de manera voluntaria o por actos emitidos por las autoridades fiscales competentes.

Además, en todos los casos, la autoridad tendrá la facultad de realizar actos de comprobación, conocidos como actos de fiscalización, para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, y estos últimos están obligados a permitir el ejercicio de las facultades que deban llevar a cabo las autoridades fiscales, cuya objeción, o bien, su obstaculización podría dar lugar a la aplicación de las medidas de apremio (medidas disciplinarias) referidas por el artículo 40 del CFF, que sancionan tanto al contribuyente como a sus responsables solidarios o a los terceros relacionados con él, mediante el fincamiento de sanciones o multas económicas. En su caso, la autoridad podría solicitar el auxilio de la fuerza pública o, en ciertos casos considerados graves, solicitar a la autoridad competente (juez federal competente) se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Lo anterior no quiere decir que el contribuyente estaría colocado en un estado de no defensa, es decir, de indefensión, sino simplemente que tolere la realización de los actos o mandatos emitidos por las autoridades fiscales competentes. Ahora bien, contra las actuaciones y resoluciones respectivas quedará expedita en favor de los contribuyentes la garantía previa de audiencia o la garantía plena de audiencia, claro está, dentro de los requisitos exigidos para el ejercicio de los derechos o de la acción legal prevista en su favor, ya sea en vía de petición o cuando se trate de un acto que admita medios de defensa o impugnación, los que deberá ejercer el contribuyente en tiempo y forma, particularmente, cuando se hagan valer los respectivos medios de defensa regulados por la ley de la materia de que se trate o, en su defecto, por el CFF, o bien, por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

En el caso de los impuestos, generalmente producen el otorgamiento de prestaciones por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, sin que se condicione al otorgamiento de una contraprestación directa o inmediata en favor del contribuyente, lo que hace que los impuestos representen, en su forma más elemental, el mandato constitucional para ser destinado al gasto público, y para ello basta colocarse en los supuestos de causación del mismo para que se generen todas las obligaciones y prestaciones determinadas por la ley fiscal a cargo del sujeto pasivo.

Los impuestos en relación con el sujeto pasivo o, en su caso, por el objeto de imposición que persiguen, han sido subclasificados por la doctrina en *directos* e *indirectos*; habiéndose mantenido, por un lado, el criterio de que los impuestos directos eran aquellos que no podían ser repercutidos y que los indirectos sí podían repercutirse.

Pero debido a que se llegó a cuestionar la posibilidad de la *repercusión* de unos y otros frente a diferentes contribuyentes o mediante la absorción de su costo cuando son deducibles para un impuesto en especial, como el caso del ISR, los principales juristas y expertos de la materia consideraron que los impuestos directos serían los que gravaran la fuente de riqueza, y que los indirectos gravaran el consumo.

Aún se mantiene la polémica respecto de la forma en que pudiera establecerse si el impuesto en un caso es directo y en otro es indirecto. Sin embargo, de un análisis en el que pudiéramos partir de la creación de la relación jurídico-tributaria, en la que el sujeto pasivo se encuentra debidamente identificado, según la hipótesis de causación o

atendiendo el objeto que persigue el tributo, y que encuadra perfectamente con los actos o hechos jurídicos realizados por los particulares, podría determinarse que la subclasificación de directos o indirectos encontraría una definición más sencilla, partiendo del impacto que produce en el sujeto pasivo sobre quien recae el pago de la contribución, independientemente de su repercusión o deducción, cuyo criterio me parece más lógico y cuya definición podría adoptarse en los siguientes términos:

Impuestos directos. Son aquellos que deben cubrir en forma directa e inmediata los sujetos pasivos de la obligación fiscal, por las actividades que realizan.

Impuestos indirectos. Son los que se determinan a cargo de los sujetos que realizan actos o hechos jurídicos sobre los que recae una carga fiscal, pero en este caso, la obligación de retenerlos o enterarlos corre a cargo de otro contribuyente, para cubrirlos o pagarlos oportunamente a la oficina receptora autorizada, la que, a su vez, los enterará en favor de la Tesorería de la Federación (TESOFE).

Con relación al efecto de la obligación de pago del impuesto, se podría decir que tanto los considerados impuestos directos como los indirectos pueden ser repercutidos cuando se trata de actividades relacionadas con el consumo, la producción o provisión de bienes y la prestación de servicios, mientras las leyes permitan su acreditamiento, deducción o compensación.

Así, puede ser que existan supuestos que tengan el beneficio de absorción, cuando la carga fiscal de un impuesto puede ser objeto de excepción de pago total o parcial por la propia deducción o por la aplicación de estímulos fiscales, de modo que, en alguna forma, el costo del impuesto o contribución puede verse reducido e impacta el monto final de pago en beneficio del sujeto pasivo, lo que ocurre generalmente cuando se trata de la ley fiscal que grava en términos definitivos la fuente de ingresos o la riqueza del contribuyente, y que se revela o se incluye para la cuantificación de la base del tributo, que influye en la determinación final de un resultado fiscal, como ocurre en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Para identificar sin lugar a dudas la presencia de un impuesto que grava la realización de un hecho o acto jurídico, existen los siguientes elementos:

1. La denominación de la ley que establece un impuesto, como se advierte en las siguientes:

- a) LISR.
- b) Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).
- c) Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPYS).
- d) Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles nuevos (LISAN).

En todos los casos, la propia ley está señalando la referencia inmediata de regular un impuesto debidamente especificado.

2. Para distinguir los conceptos que grava una ley impositiva, se debe analizar ahora, el objeto que adopta como hipótesis de causación de obligaciones fiscales, relativo a los supuestos adoptados para el cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales que deberá cumplir o satisfacer el sujeto que realiza los actos o hechos jurídicos regulados en forma concreta e inequívoca por la ley fiscal, en este momento de carácter impositivo, lo que de manera ilustrativa podría señalarse en los siguientes términos:

a) LISR. Adopta como objeto de imposición fiscal la obtención de ingresos o fuente de riqueza, sea en efectivo, en bienes, en servicios, en especie, en crédito o cualquiera que sea la denominación que se dé a la obtención de tales ingresos o fuentes de riqueza de las personas físicas o morales residentes en nuestro país. (Artículos 1, 17 y demás aplicables de la LISR.)

b) LIVA. Adopta como objeto de imposición la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles con fines o actividades empresariales excluyendo el destino para casa habitación, e inmuebles, cuando importen bienes o servicios, a cargo de las personas físicas o morales residentes en nuestro país. (Artículo 1 de la LISR.)

c) LIEPYS. Adopta como objeto de imposición la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación definitiva de los bienes señalados en esta ley y los servicios también considerados como conceptos especiales de imposición, relativos a los siguientes presupuestos:

En la enajenación o en la importación de los siguientes bienes:

- Bebidas con contenido alcohólico o cerveza.
- Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.
- Tabacos labrados, cigarros y puros.
- Gasolinas.
- Diésel.
- Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.

- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

En la prestación de los siguientes servicios:

- Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de bienes. En estos casos, la tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate, en los términos que para tal efecto dispone esta ley. No se pagará el impuesto cuando los servicios a que se refiere este apartado sean con motivo de las enajenaciones de bienes por los que no se esté obligado el pago de este impuesto, en los términos del artículo 8 de la misma.

Conviene señalar que, en el caso de este impuesto especial relativo a la producción y servicios regulados por la Federación, los conceptos adoptados indefectiblemente deben corresponder a los supuestos señalados particularmente en la fracción XXIX del artículo 73 de la CPEUM, de modo que no se pueden incorporar a esta ley conceptos que no pertenezcan a una regulación reservada al H. Congreso de la Unión.

Nuevamente, estas obligaciones estarán a cargo de las personas físicas o morales residentes en nuestro país, que se ubiquen en los supuestos de causación de este impuesto. (Artículos 1 y 2 de la LIESPYS.)

d) LISAN.

(Artículo 10. de la LISAN)

Nota: El título que se presenta a continuación no pertenece al ordenamiento en cita, es labor autoral.

Sujeto y objeto del impuesto

Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

I. Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta ley, son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.

Conviene hacer notar que la mecánica regulatoria de los impuestos se origina en la ley impositiva, que a su vez suele contar con su respectivo Reglamento, que se complementa mediante reglas que se producen en términos del artículo 36 del CFF, pero estas últimas sólo pueden crear derechos y formas de cumplimiento, cuando se publiquen en el DOF, sin que sea posible que un Reglamento pueda imponer mayores obligaciones de las contempladas por la ley impositiva, hecha excepción, cuando la propia ley se remita expresamente a los términos y especificaciones que puedan darse a conocer mediante reglas posteriores, contenidas en las Resoluciones Misceláneas.

En este caso, la determinación de las obligaciones o del monto de la carga fiscal habrá sido subdelegada del Congreso de la Unión al Poder Ejecutivo Federal, precisamente para su determinación; fuera de este último supuesto, invariablemente existirá supremacía de la ley respecto de sus ordenamientos secundarios, cuya jerarquía es imperativa: la ley sobre el Reglamento, y nunca en sentido contrario.

1.1. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Otro tipo de contribución federal es la relativa a las aportaciones de seguridad social, que se origina con la tutela del artículo 123, apartados A y B de la CPEUM y que corresponden al capítulo de Derechos Humanos sociales reconocidos en favor de los trabajadores, ya de la iniciativa privada, es decir, para las empresas de los particulares, como de quienes dependen o prestan sus servicios subordinados dentro del servicio público, incluyendo al fuero castrense, esto es, a quienes prestan sus servicios por conducto de las secretarías de la Defensa Nacional (SEDENA) y de Marina (SEMAR).

El anterior comentario obedece a que se considera comúnmente que las aportaciones de seguridad social sólo corresponden a la relación obrero-patronal entre los particulares, que está conferida a las prestaciones de seguridad social propias del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS). Sin embargo, los servidores públicos reciben las prestaciones de seguridad social de parte del Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado

(ISSSTE) y los militares reciben dichos servicios por medio del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFARM).

En todos los casos se prevén y/o provisionan prestaciones de salud, hospitalización, riesgos de trabajo o profesionales, enfermedades y maternidad, incapacidad permanente, parcial o total, con sus respectivas pensiones, así como las pensiones relativas a vejez, cesantía en edad avanzada y muerte del trabajador en protección a sus beneficiarios, las cuales se sostienen del pago de las aportaciones de seguridad social, que tienen el carácter de contribuciones federales.

Existe entonces un vínculo entre los sujetos obligados al pago de estas contribuciones y la contraprestación en favor o en beneficio directo de los trabajadores, por parte de quien ofrece los servicios de seguridad social; la prestación económica relativa al pago de estas contribuciones corre por cuenta del empleador, con una participación proporcional del Estado y otra participación de pago por cuenta del propio trabajador, cuando su contraprestación salarial no es de los considerados como mínimos; pero es evidente que la contraprestación relativa a los servicios de seguridad social es exclusivamente en favor del trabajador.

La obligación para el cumplimiento de esta contribución denominada aportaciones de seguridad social está definida por el artículo 2, fracción II y su penúltimo párrafo del CFF, que se transcribe a continuación:

Artículo 2.

Nota: El título que se presenta a continuación no pertenece al ordenamiento en cita, es labor autoral.

Aportaciones de seguridad social

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

...

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Estas contribuciones son a cargo de las personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social y por quienes se benefician directamente. En el caso de la Ley del Seguro Social (LSS), los artículos 2 y 3 señalan lo siguiente:

Ley del Seguro Social (LSS)

Nota: Los títulos que se presentan a continuación no pertenecen al ordenamiento en cita, son labor autoral.

Objetivos de la seguridad social

Artículo 2. La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

Organismos a cargo de la seguridad social

Artículo 3. La realización de la seguridad social está a cargo de entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, conforme a lo dispuesto por esta ley y demás ordenamientos legales sobre la materia.

Similar situación existe en favor de los trabajadores al servicio del Estado y de los que están al servicio de las fuerzas armadas mexicanas, conforme a sus respectivas leyes de seguridad social.

En suma, la creación de prestaciones originadas por el pago de esta contribución federal es específica e implica el otorgamiento de contraprestaciones concretamente en favor de los trabajadores en sentido amplio y general.

1.2. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Por su parte, las contribuciones de mejoras corren a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, tal como lo señala la fracción III del artículo 2 del Código de que se trata, según el texto siguiente:

...

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

La ley que regula las contribuciones de mejoras se denomina Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica (LCMOPFIH), las cuales, a su vez, pueden especificarse por obras de estructura, de instalaciones hidráulicas o de cualquier tipo, que sean entendidas como obra pública, cuando sean realizadas por la Federación, en forma directa o cuando se realicen con la participación económica de gobiernos locales o municipales.

El propósito que persigue esta contribución es que la ejecución de una obra pública permita la recuperación con un tope del 20% del monto erogado, que corre a cargo de las personas que ejecutan la obra y de las personas que se ven favorecidas con ella; en la coparticipación del pago de estas contribuciones, se siguen fórmulas de determinación sobre el avance de las obras y su conclusión total, para determinar los montos que corren a cargo de las personas físicas y morales que efectivamente se favorezcan de manera directa con motivo de la construcción o realización y/o entrega de las obras públicas, así como de quienes reciben o se favorecen con la obra pública en forma directa, a quienes corresponderá el pago a prorrata de estas contribuciones.

1.3. DERECHOS

En lo relativo al pago de derechos, el artículo 2, fracción IV del CFF dispone lo siguiente:

...

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En este caso, el sujeto pasivo de la obligación fiscal corre a cargo de las personas físicas o morales que usen o aprovechen los bienes del dominio público, o bien, por quienes reciban servicios que presta el Estado en el ejercicio de sus atribuciones, es decir, en funciones de derecho público, exceptuándose el caso de los servicios que sean prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados que no se encuentren previstos en la Ley Federal de Derechos (LFD).

Tienen el mismo carácter el pago de derechos que corre a cargo de los organismos públicos descentralizados por la prestación de servicios exclusivos del Estado, como lo indica esta disposición, lo que invita a precisar los siguientes conceptos:

Organismos descentralizados. Aquellos que no pertenecen al sistema centralizado, y por lo mismo gozan de autonomía en el ejercicio de los fines que persiguen y para los que son creados formalmente. Son las entidades creadas como personas jurídicas colectivas de derechos públicos mediante la expedición de una ley pronunciada por el H. Congreso de la Unión o por Decreto que expida el Poder Ejecutivo Federal (PEF); organismos que tienen personalidad jurídica y patrimonios propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

Como personas jurídicas colectivas de derechos públicos, los organismos descentralizados tienen las siguientes características

- Son creados por lo general mediante un acto legislativo federal, por conducto del H. Congreso de la Unión, y por excepción, mediante decreto del Poder Ejecutivo Federal.
- Tienen, mediante su régimen jurídico, acceso a patrimonio propio.
- También adoptan personalidad jurídica propia, especificada con el carácter de “personas jurídicas colectivas de derechos públicos”, misma que les otorga expresamente el acto legislativo que los crea.
- Adoptan, por consecuencia, una denominación.
- Cuentan con una estructura administrativa interna.

- Deben atender el objeto o finalidad para la cual fueron creados.
- Como organismos descentralizados, se ubican dentro de un régimen fiscal especial.

Destaca entonces precisar que los organismos descentralizados cuentan con un régimen jurídico que los crea y les confiere personalidad, objeto y actividad, que requiere de la emisión de una ley del Congreso de la Unión, o mediante la emisión de un decreto *ex profeso* del Poder Ejecutivo Federal, que les da vida jurídica.

La actividad de los organismos descentralizados se regula tanto por normas de Derecho Público como por normas de Derecho Privado, atendiendo el objeto o finalidad para los que fueron creados.

Órganos desconcentrados. Los órganos administrativos desconcentrados, de conformidad con el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), son aquellos que pueden crearse para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, que pueden ser creados por las Secretarías de Estado y los departamentos administrativos, puesto que estos últimos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que estarán vinculados y **jerárquicamente subordinados**, y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables; por ende, cuentan con una mayor flexibilidad para su creación, pues pueden surgir mediante actos legislativos, o bien, mediante decretos, o simplemente consignarse dentro de un reglamento interior del órgano que los desconcentra, sin que se sujeten necesariamente a un procedimiento legislativo o de creación formal, como lo apunta Miguel Acosta Romero, en su obra titulada *Teoría General del Derecho Administrativo*, que expone como ejemplos los siguientes:

Órganos desconcentrados creados por ley

- Instituto Nacional de Antropología e Historia (INAH), órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Educación Pública (SEP), publicado en el DOF el 3 de febrero de 1939.
- Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura (INBAL), órgano desconcentrado dependiente de la SEP, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1946.
- Instituto Politécnico Nacional (IPN), órgano desconcentrado dependiente de la SEP, publicado en el DOF el 29 de diciembre de 1981.

Órganos desconcentrados creados mediante Decreto

- Puertos Mexicanos, órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT), publicado en el DOF el 28 de marzo de 1989.
- Centro de Ingeniería y Desarrollo Industrial, órgano desconcentrado subordinado a la SEP, publicado en el DOF el 9 de marzo de 1984.
- Consejo Nacional para la Cultura y las Artes (CONACULTA), órgano desconcentrado jerárquicamente subordinado a la SEP, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 1988.
- Comisión Nacional del Agua (CONAGUA), órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos (SARH), publicado en el DOF el 16 de enero de 1989.

Órganos desconcentrados creados por Reglamento Interior

- Instituto Nacional de Ecología, órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Desarrollo Social (SEDESOL), publicado en el DOF el 4 de junio de 1992.
- Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), órgano desconcentrado dependiente de la SEDESOL, publicado en el DOF el 4 de junio de 1992.

Órganos desconcentrados creados por Acuerdo

- Instituto Mexicano del Transporte (IMT).
- Instituto Mexicano de Comunicaciones (IMC).
- Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano (SENEAM).

Lo anterior es solamente ilustrativo o enunciativo para poder determinar la forma en que los sujetos pasivos de esta contribución quedan obligados al pago de derechos y, consecuentemente, se pueden identificar en los siguientes términos:

Están obligados al pago de derechos

- Quienes reciban servicios que presta el Estado en el ejercicio de sus funciones de Derecho Público, verbigracia, cuando se solicita la expedición de un permiso, de una licencia o de un documento oficial requerido por la persona física o moral que lo requiera, quien deberá pagar previamente los derechos por la expedición del documento que emitirá oficialmente la autoridad competente, es decir, se tratará de documentos emitidos en ejecución de las facultades de las autoridades competentes, entendiendo que estos actos fueron pronunciados en funciones de derecho público.
- Quienes usen o aprovechen los bienes de dominio público de la nación, salvo aquellos que sean prestados por organismos descentralizados u órganos desconcentrados no regulados en la LFD.
- En concepto de contribuciones, las determinadas a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, conforme a las leyes que los regulan expresamente.

Los derechos constituyen contraprestaciones que corren a cargo de las personas que ejerzan cualquiera de las hipótesis anteriores y es la forma en la que se denomina al ingreso de la Federación proveniente de la realización de los actos antes referidos, mismos que regulan sus montos o importes, por la LFD y por las leyes específicas que gravan derechos en calidad de contraprestaciones especiales a cargo de los organismos señalados en esta disposición.

Lo importante es destacar que la causación de contribuciones encuentra diversas hipótesis adoptadas en las leyes que regulan las contribuciones específicas, mediante la realización de actos o hechos jurídicos, que provocan que las personas puedan colocarse en una hipótesis de causación tributaria, ya sea en forma permanente, conforme a las actividades a las que se dediquen, o bien, en forma aislada, eventual o casuística, cuando celebran ciertos actos, como el caso de la adquisición de bienes o productos de consumo que llevan implícitos el pago de una o varias contribuciones, por conducto del contribuyente cautivo que los enajena o los provisiona, quien por tener la calidad de responsable solidario, ya como retenedor, o bien, como recaudador de la obligación fiscal, es al que se le encomienda finalmente la recaudación para el entero final de la contribución de que se trate.

1.4. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

El propio artículo 2 del CFF menciona cuáles son los accesorios de las contribuciones, el cual retomamos en la siguiente transcripción:

Artículo 2. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

Para poder realizar un análisis apropiado, debemos considerar los orígenes primarios de la obligación fiscal, su surgimiento, los elementos de tributación y la diferencia entre el término legal concedido para cumplir la obligación fiscal de que se trate y el tiempo en que se ha incurrido en mora, por razón de extemporaneidad, en cuyo caso, subsiste la obligación de pago de la propia contribución, con el efecto de actualización y la determinación de sus accesorios legales, por lo que es preciso distinguir el propósito que corresponde a cada accesorio, definidos expresamente en diversas disposiciones del CFF, cuya descripción es la siguiente:

1.5. RECARGOS

Artículo 21, primero y segundo párrafos del CFF:

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, **además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.** Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, **excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las**

multas por infracción a las disposiciones fiscales.

(Énfasis añadido.)

Ahora bien, como se desprende de la definición anterior, debemos entender que los recargos se pagan en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Los recargos tienen como finalidad inmediata restituir, en vía de indemnización, la pérdida económica del poder adquisitivo que la Federación haya sufrido, por el solo retraso de la fecha de pago, del entero o pago líquido de cualquier contribución federal generada por el contribuyente.

Aunado a lo anterior, debemos recordar que una vez definida la relación jurídico-tributaria, en la mayoría de los supuestos señalados por la ley, el sujeto activo de dicha relación comúnmente se deposita en el Estado (acreedor) por lo que, en consecuencia, el sujeto pasivo de dicha relación recae en el contribuyente (deudor).

De lo anterior, tenemos que para el cálculo de los recargos es menester considerar el momento en que una contribución se hizo exigible en favor de la Hacienda Pública, es decir, a partir del vencimiento del plazo establecido por la ley para que el contribuyente efectuara el pago o los pagos de su obligación u obligaciones fiscales, por lo que una vez consumado dicho plazo, el monto de la contribución no pagada adopta el carácter de crédito fiscal, respecto del cual la Federación tiene la facultad considerada como “derecho de exigir el pago al deudor (contribuyente) el monto económico que estaba obligado a enterar”. En otras palabras, el fisco tiene la facultad de cobrar a los contribuyentes los recargos y demás accesorios que se hayan generando, por la mora o extemporaneidad del pago de las contribuciones.

Para determinar el monto a pagar por concepto de recargos, el propio artículo 21 del CFF señala que los *recargos se calcularán hasta por un plazo de cinco años, o cuando se consume el plazo de caducidad en términos del artículo 67 del propio Código, cuando se ejerzan las facultades de comprobación, aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados, por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.*

No debe pasar inadvertido cuáles son los accesorios que *no* producen o generan recargos, y la misma disposición expresamente señala que los recargos *se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a las disposiciones fiscales.*

1.6. DE LAS MULTAS

La multa es definida, de acuerdo con el *Diccionario Jurídico Mexicano*, como *la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que incurrió en una infracción, expresamente sancionada por una disposición legal o reglamentaria.*

La autoridad que actúa como órgano sancionador al decidir la imposición de una multa fiscal debe, previamente, haber constatado con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable, y además que exista un resultado y un nexo causal entre ambos.

Esto es, la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente: **a)** que exista una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta; **b)** que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria a la señalada en la norma jurídica respectiva; **c)** que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituya infracción fiscal; **d)** que la multa esté prevista legalmente; que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley, y **f)** que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y los fundamentos de Derecho que la llevaron a calificar, en su caso, la gravedad o levedad de la conducta que constituye la causa de infracción y será objeto de sanción.

La imposición de una multa fiscal no releva ni libera al infractor de cumplir la obligación que hubiere dejado de acatar; de suerte que si se trata de la omisión en el pago de contribuciones, deberá pagarlas junto con sus accesorios y sin perjuicio de las penas que, en su caso, imponga la autoridad judicial, cuando también (simultáneamente) se trate de una conducta delictiva, tal y como lo establece el artículo 70 del CFF.

De acuerdo con Arrijo Vizcaino, *las multas, reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse sencillamente como las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales.*

En efecto, si el Estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídicas-tributarias necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad o coerción, por medio de un conjunto de sanciones, las que, como atinadamente sostiene Francisco Cernelutti, *son aquellas consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal.*

Ahora bien, toda vez que nuestra disciplina gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen por fuerza que ser sanciones única y exclusivamente de carácter económico. Esto último sin prejuzgar el derecho

que tiene el fisco de solicitar al Poder Judicial de la Federación (PJF) la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria. De tal manera se llega a la conclusión preliminar de que las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:

a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.

b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Cabe hacer notar, sin embargo, que si bien es cierto que la autoridad fiscal está facultada para sancionar a los contribuyentes por infracción a las disposiciones fiscales que llevan implícitos incumplimientos a las prestaciones exigidas por la norma jurídica fiscal, por su parte, la potestad de ejercer la imposición de sanciones no puede hacerse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que se adecue tanto la actuación de la autoridad a los fundamentos legales que le conceden competencia material y territorial como a la adecuación de las hipótesis que determinan la infracción y su sanción, dentro del marco jurídico y constitucional que garantice la preservación y la observancia del principio rector de legalidad tributaria.

Lo anterior nos permite entender que para la imposición de alguna multa deben cumplirse los requisitos que al efecto establecen los artículos 16 y 22 de nuestra Constitución federal, en relación con la estricta aplicación de las disposiciones fiscales, referida en el artículo 5 del CFF, tratándose de infracciones y sanciones, cuya inobservancia de parte de la autoridad sancionadora puede producir la ilegalidad del acto que impone, finca o determina una sanción.

1.6.1. MULTAS QUE SON ACCESORIAS DE LAS CONTRIBUCIONES

Cuando la infracción consista en la omisión de pago de una contribución, el importe de la sanción se determinará entre un porcentaje mínimo y un máximo, en relación inmediata con el importe total de la contribución omitida, pudiendo disminuirse o incrementarse, según se presenten circunstancias atenuantes o agravantes, respectivamente.

1.6.2. MULTAS QUE NO SON ACCESORIAS

En la infracción cometida por el contribuyente, que no implica la omisión de pago de alguna contribución, pero sí el incumplimiento de una obligación formal, la determinación del monto de la sanción será siempre la establecida por la norma sancionadora que determinará su cuantía entre un importe mínimo y uno máximo, analizando para ello las características de gravedad o reincidencia de la comisión de la infracción, así como las posibles causas atenuantes de la conducta sancionable.

Adicionalmente, cabe señalar que conforme al artículo 70, segundo párrafo, del CFF, el importe de las multas determinadas permite su actualización en los términos del numeral 17-A del Código citado, como se transcribe a continuación:

Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas **se actualizará** desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

(Énfasis añadido.)

Por otro lado, para determinar la sanción o multa aplicable, se exige que la autoridad funda y motive la emisión de su resolución sancionadora, debiendo precisarse si existen causas agravantes o atenuantes de la comisión de una infracción, como lo establece el artículo 75 del CFF, que se transcribe a continuación:

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, **deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:**

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales, sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, **sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.**

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, **sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.**

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, **se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.**

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, **la multa se reducirá en un 20% de su monto,** sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78 de este Código.

(Énfasis añadido.)

Como hemos visto, la motivación y fundamentación en la aplicación de una multa no se limita a establecer el *quantum* – o cuantía de la sanción –, sino que la motivación debe orientarse a precisar si el contribuyente está en alguno de los supuestos de reducir el monto de la sanción o, por el contrario, la gravedad de la infracción lo coloca en las hipótesis de sanción máxima y de incrementar el monto de las multas.

Asimismo, se debe recordar que el importe de las sanciones puede actualizarse cuando su pago no se realice dentro de los plazos señalados en las disposiciones legales aplicables, o bien, en la fecha señalada en la propia resolución sancionadora, de modo que si se produce mora en el pago de las sanciones, se podrán actualizar por el tiempo transcurrido entre la fecha concedida para efectuar el pago y la fecha en que se realice el pago por parte del infractor, conforme a los artículos 70, segundo párrafo y 17-A del CFF, en el entendido que las sanciones no generan otros accesorios, excepto los gastos de ejecución, cuando su pago se realice mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por otro lado, es importante advertir que el importe de las multas puede incrementarse en los supuestos de agravantes, y disminuirse por pronto pago, así como en los demás casos en los que se adviertan causas atenuantes en la comisión de infracciones, que puedan permitir incluso su condonación parcial o total.

1.6.3. DE LOS CASOS DE EXCEPCIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

No obstante que la comisión de infracciones puede dar lugar a la aplicación de sanciones, existen algunos supuestos en los que se señalan excepciones según las condiciones y casos referidos por el CFF, entendiendo por “excepciones”, los que *evitan* la aplicación de sanciones, *conceden* su condonación o *reducen* el importe de las multas en favor del contribuyente, que en orden de importancia, se mencionan a continuación:

a) Espontaneidad

Corresponde al cumplimiento voluntario del contribuyente para la regularización de sus obligaciones fiscales, fuera de los plazos señalados por las disposiciones relativas, cuyo efecto derivado de la voluntad del propio contribuyente de dejar a salvo el interés fiscal, se considera excluyente de la imposición de sanciones, con las limitantes que señala el artículo 73 del CFF, en los siguientes términos:

No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. **Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:**

- I.** La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II.** La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III.** La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

(Énfasis añadido.)

Es común que los contribuyentes afectados por el inicio de las facultades de comprobación pretendan invocar como espontaneidad la regularización del pago de las contribuciones omitidas, o bien, de la presentación de las declaraciones omitidas, aun cuando no impliquen el pago de una contribución, pero tal pretensión de los contribuyentes no es correcta, por la excepción que se crea a la figura de espontaneidad con motivo de las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales, atentos a lo dispuesto por el artículo 73, fracciones I a III del Código de que se trata.

Lo que aquí puede suceder es que el contribuyente proceda en términos de la denominada “autocorrección fiscal” que, de conformidad con el artículo 17, párrafos primero y segundo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), el importe de la multa corresponde al 20% del monto de las contribuciones omitidas, cuando el contribuyente las pague entre la fecha de inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se emita el acta final de visita o de la emisión del oficio de observaciones, según se trate de vista domiciliaria o revisión de gabinete, respectivamente.

La multa será de 30% sobre el monto de las contribuciones, si el contribuyente paga las contribuciones y demás accesorios legales después de elaborarse el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de que se emita la resolución liquidatoria, conforme al segundo párrafo del artículo 17 de la LFDC.

Pero si el contribuyente no efectúa el pago de las contribuciones o sus accesorios legales y se emite el oficio liquidatorio, la multa podrá determinarse entre el 55 y el 75% del monto de las contribuciones omitidas, de conformidad con el artículo 76, primer párrafo del CFF.

Lo más importante en este punto es advertir que una vez que la autoridad fiscal inicia legalmente sus facultades de revisión, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, la espontaneidad ha sido excepcionada, es decir, ya no tendrá los beneficios que se han referido como excluyentes de la aplicación de sanciones debido a que la intervención de la autoridad revisora, por cualquier acto de fiscalización, impide que exista la regularización espontánea del contribuyente, al no poder actuar ya, de manera voluntaria, para regularizar su situación fiscal.

Esto nos obliga a precisar que el propio artículo 73 del CFF señala que la actuación de la autoridad excluye el beneficio de la espontaneidad; por tanto, la obligación fiscal de pago de una contribución o del cumplimiento de una obligación formal, declarativa o informativa, que se presenta a instancia de la autoridad no se considera espontánea puesto que, como lo señala esta disposición, es por medio de la autoridad por la que el contribuyente procede a regularizar o dar cumplimiento a la obligación que no había cumplido, sea presentando las declaraciones,

informaciones o el propio pago de contribuciones.

En otras palabras, la autoridad exige al contribuyente, dentro del ejercicio de sus facultades, que dé fiel cumplimiento a las disposiciones legales con relación a las prestaciones o las obligaciones que hubiere omitido el contribuyente; por tal intervención de la autoridad fiscal, se exceptuó la espontaneidad, cuya característica principal es que el sujeto pasivo o contribuyente hubiere actuado, como ya fue precisado, de forma voluntaria aunque extemporánea, para cumplir las obligaciones a su cargo. Debido a lo señalado, es procedente la imposición de sanciones, tanto formales como accesorias, respecto de las contribuciones omitidas.

b) Del caso fortuito y de la fuerza mayor

El “caso fortuito” tiene por característica peculiar que es un acontecimiento que ocurre de manera inusitada, ya sea por actos de terceros o por accidentes o causas ajenas a la voluntad del sujeto que debe cumplir una obligación jurídica, y lo sorpresivo o inusitado del acontecimiento impide o no permite al sujeto afectado la posibilidad de evitarlo, oponerse o resistirse al acontecimiento que lo provocó.

Por otra parte, se considera por la doctrina que el concepto de “fuerza mayor” corresponde al acontecimiento que está dotado de una fuerza superior e irresistible, ajena a la conducta o voluntad del sujeto obligado, precisamente porque la causa fue producida con tal fuerza que es incontrastable, cuya imposibilidad de reducirla o contrarrestarla libera al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la obligación existente a su cargo.

Se puede decir que “fuerza mayor” supone un acontecimiento superior a la voluntad individual, y que el sujeto obligado queda imposibilitado o resulta impotente o incapaz para preverlo y reducirlo, o bien, para impedirlo.

La doctrina jurídica es unánime al admitir que existen ocasiones en que el incumplimiento de una obligación no puede ser imputable al deudor porque éste se ve impedido de cumplir por causa de un acontecimiento que está fuera del dominio de su voluntad, que no ha podido prever, o bien, que aun previéndolo no ha podido evitar.

A un acontecimiento de esa naturaleza se le puede considerar como caso fortuito o de fuerza mayor, dependiendo de las circunstancias que lo produjeron y de la imposibilidad para evitarlos.

De esa manera, en materia fiscal, la espontaneidad, el caso fortuito y fuerza mayor son excluyentes de la imposición de sanciones, principalmente la espontaneidad, que es liberatoria de la comisión de infracciones y delitos, conforme a los artículos 73, 102, penúltimo párrafo, y 108, penúltimo párrafo del CFF.

c) De la excepción de sanciones en favor de los responsables solidarios

En relación con los sujetos considerados responsables solidarios, se establece en el propio artículo 26, último párrafo, del CFF lo siguiente:

Artículo 26. La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, **con excepción de las multas**. Lo dispuesto en este párrafo **no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios**.

(Énfasis añadido.)

d) De la condonación de multas

El artículo 74 del CFF establece la posibilidad de que los contribuyentes puedan solicitar a la autoridad competente la condonación parcial o total del importe de las multas fincadas a su cargo, en los siguientes casos:

Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como lo forma y plazos para el pago en la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

e) De la condonación por decreto en términos del artículo 39 del CFF

Solamente procede en los casos precisados en esta disposición:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

f) De los programas de condonación de multas y recargos

En casos muy excepcionales, es posible obtener la condonación de sanciones y recargos, cuando se emitan programas generales de condonación de dichos accesorios, mediante la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), o bien, en sus Disposiciones Transitorias (DT), pero debe apreciarse que este tipo de programas son excepcionales y únicamente aplicarán en los casos señalados expresamente y cumpliendo los requisitos que se exijan para estos efectos.

1.7. DE LOS GASTOS DE EJECUCIÓN

Se consideran gastos de ejecución los importes que el contribuyente debe cubrir con relación al importe del o los créditos fiscales, por la realización de los actos de autoridad que se lleven a cabo, a petición del propio contribuyente o cuando “de oficio o por ministerio de ley” actúen las autoridades fiscales ejecutoras, ya sea para constituir la garantía del interés fiscal, o en su caso, cuando deban realizarse actuaciones de la autoridad para hacer efectivos los créditos fiscales que sean exigibles a cargo de los contribuyentes, y se da el mismo carácter de gastos adicionales relacionados con la ejecución forzosa a aquellos gastos realizados para hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales y por la naturaleza de los bienes embargados, respecto del importe de las erogaciones que sean necesarias para su adjudicación o remate, de conformidad con los supuestos señalados en el artículo 150 del CFF, que se transcribe a continuación:

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a **\$380.00** ; se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de **\$59,540.00** ;

Asimismo, **se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios** en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de **transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación**

de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes

de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

(Énfasis añadido.)

El procedimiento administrativo de ejecución presupone, en primer término, el aseguramiento de bienes que permitan cubrir el monto del crédito fiscal, y el propósito de trabar embargo es el de designar un depositario que responderá legal y penalmente de los bienes embargados al deudor, lo que asegura jurídicamente que con dichos bienes se podría obtener el pago del monto del adeudo fiscal, es decir, de las contribuciones omitidas y los accesorios que se hubieren generado y no hayan sido cubiertos previamente por el deudor, y también impide que el deudor fiscal pretenda eludir en cualquier forma el cumplimiento de los créditos fiscales determinados a su cargo.

Los gastos de ejecución no generan actualización, recargos ni son objeto o causa de generación de otros accesorios legales, de los señalados en el artículo 2, último párrafo del CFF porque sólo se aplican respecto de los créditos fiscales exigibles, por los que se ejerció el procedimiento administrativo de ejecución.

1.8. INDEMNIZACIÓN POR PAGO DE CONTRIBUCIONES MEDIANTE CHEQUE QUE NO SEA PAGADO POR CUALQUIER CAUSA

Cuando un contribuyente realiza el pago de contribuciones federales mediante cheque que hubiere sido rechazado *por cualquier motivo*, se genera en concepto de indemnización y como accesorio de las contribuciones, la aplicación del 20% del monto total del cheque rechazado, conforme al procedimiento establecido por esta disposición, que señala:

Artículo 21, séptimo párrafo del CFF

...

El cheque recibido por las autoridades fiscales **que sea presentado en tiempo y no sea pagado**, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

(Énfasis añadido.)

La tendencia del pago de esta indemnización es que en el corto plazo, los contribuyentes que realizaban el pago de las contribuciones a su cargo mediante cheque se reducirá, en virtud de la utilización de las transferencias electrónicas que realizan las instituciones de crédito (los bancos), y debido a que las disposiciones fiscales se están reformando para que el cumplimiento de las obligaciones fiscales se realice precisamente por medio de transferencias electrónicas, lo que indica que el pago de esta indemnización tenderá a reducirse en el corto plazo, y puede desaparecer en el mediano o largo plazos.

En ese sentido, debe señalarse que los bancos deberán crear medidas de seguridad que eviten el robo cibernético – por medios electrónicos– de las transferencias electrónicas, debido a los robos de información, así como de saqueos en cuentas bancarias, porque este tipo de transacciones no se encuentra previsto o regulado en el CFF, ni para la obtención

de los ingresos fiscales, ni para el pago de las contribuciones que realice el contribuyente, generando un riesgo en el pago respectivo; es por lo que advertimos que deberán atender y resolver en breve estos riesgos, tanto por parte de las autoridades fiscales como de los legisladores de la Federación, particularmente, para no dejar en estado de indefensión a los contribuyentes y, en lo posible, sancionar administrativa y penalmente a los delincuentes de este rubro.

Independientemente de lo anterior, es importante advertir que el contribuyente que realice el pago de contribuciones mediante cheque debe tener presente que el monto de la indemnización que se comenta equivale al 20% de la suma a pagar, más los gastos de ejecución, por los actos que realicen las autoridades para el cobro del crédito fiscal, lo que es muy gravoso en caso de rechazo del pago con un cheque, sea por falta de fondos o por cualquier otra razón, por lo que deben cerciorarse de que no exista ningún problema con el cobro de este instrumento librado para estos fines, mientras las disposiciones fiscales permitan el pago de las contribuciones por este medio.

Esta indemnización no es susceptible de generar otros accesorios de los referidos por el artículo 2, último párrafo, del CFF, excepto el relativo a los gastos de ejecución generados por el procedimiento administrativo de ejecución que hubiere llevado a cabo la autoridad competente para realizar el cobro de los créditos fiscales y los accesorios que se adeuden.

1.9. DE LA ACTUALIZACIÓN

La actualización no es un accesorio de las contribuciones, y precisamente por ello no se menciona en el último párrafo del artículo 2 del CFF.

La actualización es el nombre con el que se conoce a la forma de recuperar la capacidad adquisitiva o de compra de los importes de las contribuciones, de los aprovechamientos, de las devoluciones, de los saldos compensables y, en su caso, de las sanciones, por lo que las cantidades determinadas por actualización conservarán la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización; es decir, seguirán la misma naturaleza jurídica de los conceptos que son susceptibles de actualizar.

Lo anterior, en la inteligencia de que el monto que define el valor actualizable deriva del importe que represente el adeudo, así como de su fecha de cumplimiento de pago, y la *cantidad actualizable* se determina en función de los cambios de precios de los bienes de consumo del país, y por el transcurso del tiempo que se determina entre la fecha en que se generó la obligación de pago del crédito fiscal a cargo de los particulares, y la fecha en que se realice materialmente el entero o pago del crédito fiscal; o en su caso, cuando el pago sea a cargo de las autoridades fiscales, cuando se trate de devoluciones, así como de los saldos en favor de los contribuyentes que puedan ser compensados.

La actualización deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha en que debió cubrirse el importe de pago de la contribución, aprovechamiento, o la devolución de la cantidad que se compensa o de las sanciones, según el caso de que se trate, y la fecha en que realmente se realice o materialice el pago del crédito fiscal en favor de la autoridad o del contribuyente, para lo cual se utilizan los indicadores referidos en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) y por los periodos precisados en el artículo 17-A del CFF, que establece textualmente lo siguiente:

Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, **no será deducible ni acreditable.**

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de

la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.

Tratándose de cantidades que se establezcan en este Código que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización, cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que hayan entrado en vigor.

Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se justen a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar “factores o proporciones”, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.

(Énfasis añadido.)

Es importante destacar lo expresado en el sexto párrafo del artículo 17-A ya transcrito, que establece la posibilidad de que las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, es decir, de aquellos montos fijados en moneda nacional, por sanciones, por concepto de gastos de ejecución en sus montos mínimo y máximo, montos de la cuantía de los delitos fiscales, etc., se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del INPC, desde el mes en que se actualizaron por última vez, *exceda del 10 por ciento*. Dicha actualización se llevará a cabo a partir de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento.

Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el INPC del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el INPC correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. El Servicio de Administración Tributaria (SAT) realizará las operaciones aritméticas previstas en el artículo citado y publicará el factor de actualización, así como las cantidades actualizadas en el DOF, debiendo calcular los factores o las proporciones, según corresponda, hasta el diezmilésimo.

1.10. ANÁLISIS DE LA INTEGRACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Debe considerarse que la obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se produce cuando una persona física o moral materializa con su actividad (hecho imponible) la hipótesis abstracta señalada por la ley fiscal, lo cual indica la presencia de los *elementos de tributación*, que deben ser analizados para su correcta determinación o identificación.

De acuerdo con el *Diccionario de la Lengua Española*, por “elementos” debemos entender que se refiere a cada uno de los componentes de un conjunto o de una cosa, así como el elemento de juicio como el medio necesario para comprender una cosa.

En materia jurídica, la definición de “elementos” puede entenderse como cada una de las partes que le dan estructura y consecuencia jurídica a una figura de derecho.

En otras palabras, los *elementos* deben entenderse como las partes que se identifican de acuerdo con la norma jurídica, para “integrar o conformar” el concepto definido por un supuesto previsto en ley. Los elementos de cada figura o hipótesis jurídica deben presentarse en forma conjunta, porque tienen un efecto de integración, materialización o conformación de la figura o el concepto final requeridos expresamente en la norma o disposición jurídica que lo prevé; en cuyo defecto, por la ausencia de cualquiera de los elementos requeridos o señalados por la ley, provocaría la ineficacia o la inexistencia del supuesto jurídico que depende de la presencia de sus elementos integradores o de los que lo conforman.

Lo anterior se explica sencillamente si consideramos la existencia de los elementos de tributación. Por ejemplo, si existe el sujeto activo de la relación tributaria, pero no el sujeto pasivo, entonces no se podrá determinar el resto de los elementos para establecer una carga fiscal, como sería el objeto de tributación, su base ni mucho menos la aplicación de la tasa y/o tarifa respectiva, y así sucesivamente; cuando no sea determinable cualquiera de los elementos de tributación, entonces no se conforma la hipótesis fiscal, por tanto, no se producirá la obligación fiscal.

En el caso de los *elementos del contrato*, según la diversidad de las múltiples hipótesis a las que pueden corresponder, éstos permitirán establecer si se presentan los requisitos legales para su eficacia, o en su defecto, si la

ausencia de algún elemento pudiera conducir a una *nulidad relativa* que puedan rectificar las partes o a una *nulidad absoluta*, cuando se incurre en cualquier causal de anulación del instrumento contractual de conformidad con las leyes aplicables, entre ellas el Código Civil Federal (CCF), el Código de Comercio (CCom), la Ley Federal de Instituciones de Fianzas (LFIF), etcétera.

Nuevamente, la ausencia de los elementos de integración nos demuestra que puede afectar a la figura jurídica regulada por una ley.

También podríamos hablar sucintamente de los *elementos del delito* que la doctrina señala en los siguientes términos:

Conducta antijurídica, tipicidad, nexo causal, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad, elementos que son requeridos en cualquier proceso penal, cuya consecuencia en su integración, permitirá demostrar la comisión del delito y permitirá sancionar con pena privativa de libertad al culpable del delito de que se trate, pero si alguno de los elementos no se encuentra debidamente identificado, la persona sujeta a una causa penal puede ser liberada por falta de elementos de integración o comprobación de la comisión del delito, porque no fue posible conformar los elementos de su integración o comprobación que permitan producir las consecuencias punitivas o de sanción de un delito.

Con los ejemplos anteriores se pretende ilustrar la necesidad de identificar en cada supuesto los elementos de los que depende la existencia de una figura jurídica o de un supuesto previsto por nuestras leyes; por ende, los elementos deben presentarse de manera conjunta e integradora y en cuyo defecto no se producirán las consecuencias o efectos señalados en las normas de derecho.

En materia fiscal nos corresponde analizar cada uno de los elementos de tributación, relativos al sujeto, objeto, la base, la tasa y/o tarifa, de cuya integración depende la existencia de una obligación fiscal, y su conformación nos indica la necesidad de establecer la fecha y/o condiciones en que ésta se debe cumplir.

1.10.1. DEL SUJETO

1.10.1.1. DEL SUJETO ACTIVO O ACREEDOR

El primer elemento del que depende el surgimiento de la relación jurídico-tributaria es el de la presencia del sujeto activo que representa a la entidad acreedora de la obligación fiscal, cuya existencia depende tanto de la ley reguladora de una contribución, como de la ley o reglamento creador de las facultades otorgadas a la autoridad competente para actuar en materia fiscal, como de su competencia territorial.

1.10.1.2. DEL SUJETO PASIVO O SUJETO OBLIGADO

El sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria es sobre quien recaen las cargas fiscales y se establecen las respectivas excepciones a dichas cargas tributarias; será siempre la persona física o moral que realice los actos o los hechos jurídicos adoptados como hipótesis de causación en una ley fiscal, a quien se le denominará “contribuyente” y estará obligado al otorgamiento de prestaciones o contraprestaciones que exijan las hipótesis o normas jurídicas fiscales, las que también definirán los derechos y demás obligaciones, para su observancia y cumplimiento por parte del contribuyente.

La doctrina ya ha establecido que invariablemente será sujeto acreedor de la obligación fiscal quien represente los intereses fiscales de la Federación, de los estados y/o de los municipios, frente a quienes tienen la obligación constitucional de contribuir para sufragar los gastos públicos; estos últimos siempre serán sujetos pasivos de dicha relación jurídico-tributaria.

El contribuyente sólo en casos aislados o excepcionales puede adoptar el carácter de sujeto acreedor de un crédito fiscal; esto es cuando corresponda a un saldo a su favor por pago indebido, excesivo o por cualquier causa que le permita tener derecho a solicitar de las autoridades fiscales la devolución de cantidades enteradas incorrecta o indebidamente por alguna contribución federal o local. Sin embargo, dicha circunstancia es excepcional y no revierte el carácter de la calidad de los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria, porque los caracteres de ambos sujetos no se modificarían por un derecho de acreedor del contribuyente, al mantenerse la posición propia de autoridad para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias o fiscales, mientras que el particular mantendrá su posición de contribuir al gasto público y cumplir las obligaciones, prestaciones o contraprestaciones que señalen las disposiciones fiscales.

1.10.2. DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Para poder definir con propiedad el alcance que se puede dar al sujeto determinado por la ley, como responsable solidario, analicemos primero lo que se entiende por “responsabilidad” que, de conformidad con el *Diccionario Jurídico*

Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se define en los siguientes términos:

Constituye un concepto jurídico fundamental; sin embargo, la noción de responsabilidad no es exclusiva del ámbito jurídico, es también aplicada en el discurso moral y religioso y también en el lenguaje ordinario, pero su connotación encuentra los mismos efectos, en sentido amplio, que implica responder por las obligaciones contraídas o por los daños causados. La voz “responsabilidad” proviene del latín *respondere*, responder o contestar la pregunta, el llamamiento, la carta; significa también *inter alia*, que se propone como adjetivo, como *inter* venir, responsa *lía* o corresponsa *lía*; en relación a una obligación, indica prometer, merecer, pagar, y al obligado se denominaba *responsalis*, que significa: “el que responde”. En un sentido más restringido se adoptaba la figura de *responsum*, que significa: “el obligado a responder de algo o de alguien, en forma específica o concreta”.

El uso moderno de la palabra “responsabilidad” en el lenguaje ordinario es más amplio –aunque relacionado con el significado ordinario de *respondere* y *spondere*– y puede tener otro sentido y alcance, que en general se deduce del cargo inmediato más alto en quien recae alguna responsabilidad inmediata y directa por la sola función que desempeña. Por ejemplo, el capitán de un barco o aeronave, el director o encargado de la ejecución de un proyecto u obra, etc., que corresponde a la responsabilidad objetiva.

Un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico, es susceptible de ser obligado a cumplir lo que sea exigible a su cargo. En ese sentido, la responsabilidad presupone un deber legal que recae en una persona, en cuyo caso contrario sería sujeto a una sanción, y por ello se entiende que la obligación de responder está vinculada con la conducta que impone un orden jurídico, sea para realizar una acción positiva o negativa, es decir, se debe hacer o no hacer algo exigible o, en su caso, omitir una conducta o la realización de un hecho jurídico, según el sentido de lo que disponga una norma de Derecho, dirigida al sujeto obligado para su realización, observancia y/o cumplimiento.

La responsabilidad prevista expresamente en las normas jurídicas señala quién debe responder del cumplimiento o por el incumplimiento de una obligación determinada, ya sea porque lo dispone la ley, o bien, cuando el sujeto voluntariamente se hace responsable de satisfacer o dar cumplimiento a dicha obligación. En este caso, se define al responsable de primer grado, pero puede darse la ocasión de que, en una obligación específica, se mencione al responsable de segundo grado, lo que ocurre cuando la primera persona obligada no cumple y se exige al responsable de segundo grado que dé cumplimiento por la omisión del primero, lo que obedece al “principio de orden” de la obligación.

Lo anterior nos conduce a determinar los beneficios de *orden* y de *excusión*; el primero consiste en que el responsable de primer grado omite dar cumplimiento a determinada obligación, no obstante haber sido requerido para que atendiera el cumplimiento que le es exigido por el acreedor de la obligación de que se trate. Ante tal omisión es cuando se requiere al responsable de segundo grado para que dé cumplimiento a lo requerido; por tanto, el principio de orden consiste en llevar este método de clasificación de los sujetos obligados, siguiendo el orden establecido entre el responsable de primer grado y el que tiene el carácter de obligado en segundo grado, lo que explica que este último no puede ser requerido del cumplimiento de una obligación si el acreedor de la misma no requirió antes al responsable de primer grado.

En el segundo caso, la excusión es un beneficio del responsable de segundo grado, entendiendo que se trata de un procedimiento que se sigue en forma de juicio o judicialmente que se dirige contra los bienes del deudor principal, antes de proceder contra los bienes del fiador o aval, es decir, del obligado de segundo grado. La excusión, entonces, es una excepción que puede hacer valer el obligado de segundo grado dentro del procedimiento o juicio de que se trate, para evitar la afectación de sus bienes cuando es posible la afectación de bienes del obligado principal o, en su caso, cuando puede demostrar que ha quedado liberado de la obligación contraída en segundo grado o se encuentra en estado de incapacidad para responder de la obligación a su cargo. Pero, en el caso de no poder excusarse, deberá cumplir la obligación a su cargo, en el entendido que queda en su favor la acción de cobro o del cumplimiento de la obligación en vía de regreso, mediante acciones legales que podrá realizar contra el obligado de primer grado, limitado únicamente a las prestaciones cubiertas realmente por el responsable de segundo grado.

Los beneficios de orden y excusión no se otorgan en los casos de títulos de crédito que aparejan ejecución inmediata, como en el caso de la fianza, porque en materia fiscal el artículo 141, fracción III del CFF señala expresamente que las afianzadoras no gozarán de los beneficios de orden y excusión.

Existen dos grandes formas de establecer la responsabilidad de las personas: la llamada responsabilidad por “culpa”, y la conocida como responsabilidad “objetiva o absoluta”.

La primera se refiere a la aplicación de sanciones al individuo considerado responsable (a la persona específica) a quien puede demostrarse su “culpa”, de modo que las consecuencias de aplicar o imponer una sanción o la reparación del daño causado se aplica al responsable, no sólo cuando el autor del hecho ilícito tuvo la intención de cometerlo, sino también cuando se advierta que, habiéndolo previsto, no lo impidió.

En el caso de la responsabilidad objetiva, por el contrario, no importa la culpa del autor; basta que el hecho ilícito se realice y pueda identificarse a la persona que debe responder del daño causado para que se apliquen las consecuencias

de reparación de daño y, cuando proceda, de la aplicación de una sanción económica o privativa de la libertad del

responsable legal, es decir, al individuo o entidad que pueda ser considerado responsable de reparar el daño generado por tal acontecimiento que será siempre ilícito y habrá causado daños en los derechos de otros particulares, o bien, en detrimento de las facultades o patrimonio de los entes de gobierno.

Para ello, la responsabilidad puede determinarse según la materia en la que encuadre jurídicamente el daño causado, como se advierte en el siguiente ejemplo:

Responsabilidad civil. Algunos autores (De Cupis y Carnelutti) han definido a ésta como la obligación de soportar la reacción del ordenamiento jurídico frente al hecho dañoso. También, en términos generales, se concibe la responsabilidad civil como la consecuencia de la violación del deber jurídico de no dañar a nadie, o de evitar que se produzca el daño.

La responsabilidad civil requiere de la concurrencia de los siguientes elementos:

1. Un hecho ilícito.
2. La existencia de un daño.
3. Un nexo de causalidad (causa y efecto) entre el hecho y el daño.

La ilicitud de la conducta es elemento característico de la responsabilidad civil, porque se considera que el daño causado sin justificación alguna, de cualquier manera viola los principios del orden y la justicia, en los que se sustenta la convivencia social, en cuyo caso, el afectado debe ser resarcido del daño que le fue causado.

El daño causado por caso fortuito o fuerza mayor, que jurídicamente excluyen la culpa o el dolo, no dará lugar a responsabilidad, debido a que no ha podido ser previsto o porque habiéndolo sido, no se ha podido evitar. Tampoco surge la responsabilidad, si el daño se ha causado en el ejercicio de un derecho o se produjo por un hecho propio o atribuible de la víctima, que impide que sea imputable al autor material del daño, siempre que sea posible demostrar fehacientemente que hay elementos probados que exculpan al autor del daño, porque en defecto de ello, imperará la reparación del daño.

Responsabilidad del Estado. Es la obligación que tiene el Estado de proteger jurídicamente a los ciudadanos contra decisiones arbitrarias e ilícitas, o acciones que producen daños a terceros, por los actos realizados por los dependientes de la administración pública, ya sea federal y/o estatal, y de sus funcionarios, que obliga a la indemnización del daño causado mediante una compensación económica que restituya el perjuicio patrimonial, e inclusive moral, que el Estado ocasione como consecuencia de la actividad administrativa que desempeña en cumplimiento de las funciones que le han sido encomendadas.

Responsabilidad del producto. Se entiende como tal la que se le imputa al fabricante de un producto o al prestador de un servicio, por defectos o deficiencias que sufra uno u otro, al tiempo de su elaboración (en el primer caso) o de su prestación (en el caso de servicios). En puridad, debe hablarse no de responsabilidad del producto, sino del productor, pero desde el origen de la institución, en el derecho estadounidense se habla de *products liability*, y con esta expresión se adoptó de manera universal.

Responsabilidad de los servidores públicos. Se plantean cuatro tipos de responsabilidades de los servidores públicos: *constitucional, administrativa, penal y civil*.

Para abordar este tema es necesario primeramente precisar quién puede ser sujeto de este tipo de responsabilidades, es decir, qué debemos entender por servidor público.

El artículo 108 de la CPEUM señala como tal a los representantes de elección popular (incluido el Presidente de la República, pero en una categoría especial), a los miembros que integran los Poderes Judiciales Federal y de la Ciudad de México, funcionarios, empleados y toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal. Por otra parte, los gobernadores, diputados y magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia de las entidades federativas también son sujetos de responsabilidad por violación a la Carta Magna, a las leyes federales y por el manejo indebido de fondos y recursos federales, amén de las violaciones a las responsabilidades que los ordenamientos locales pueden establecer en el ámbito de su competencia.

Responsabilidad política. Es la que se reclama mediante el juicio político de responsabilidad en contra de los funcionarios mencionados en el artículo 110 de la Constitución federal. Las causas de procedencia de la pretensión en dicho juicio *son los actos u omisiones que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales o de su buen despacho*.

El juicio político de responsabilidad se sigue por medio de dos instancias, ante ambas cámaras del Congreso de la Unión, respectivamente.

En cambio, la **responsabilidad administrativa** se exige a todos los servidores públicos por actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones.

Responsabilidad objetiva. Se fundó el concepto de “responsabilidad fuera de toda culpa”, que pudiera ser vinculada a la voluntad del responsable, de modo que, de manera objetiva, se debe responder por causar el daño; surgiendo así la idea de responsabilidad objetiva por basarse en un hecho material que se determina por el simple acto de causar un daño, independientemente de todo elemento subjetivo, como podrían ser la intencionalidad o la culpa, relativo a una conducta antijurídica consciente del infractor.

Para fundar la responsabilidad se requiere sólo que el daño se cause por haber creado el autor un riesgo mediante el empleo de aparatos o sustancias que son peligrosos en sí mismos, no obstante que se hayan utilizado con las precauciones necesarias. Hubo así una sustitución de la idea de “culpa” por la del “riesgo” que origina la responsabilidad. Se sostenía que todo el que cause un daño, por ser responsable de sus propios actos, debe indemnizar al perjudicado, debe soportar el riesgo haya o no culpa, en virtud de que ese actor del hecho de alguna manera se beneficia con el empleo de cosas peligrosas y, por ello, su patrimonio debe sufrir la disminución equivalente a la reparación del daño causado que debe recibir el perjudicado, quien sólo tendrá que demostrar el hecho, el daño y la relación de causa y efecto entre uno y otro.

En nuestra materia, la responsabilidad objetiva es definida por el tratadista Ernesto Flores Zavala como *aquella que deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto*. De esta manera, el fisco puede hacer efectivo el cobro del crédito fiscal a su favor, sobre tales bienes, independientemente de la persona que los tenga en su poder, por lo que el dueño o poseedor de los mismos resulta ser el deudor del crédito fiscal, y no perderá tal carácter en tanto retenga en su poder los bienes aludidos, lo que ha sido señalado por la propia Constitución en su artículo 22.

Responsabilidad fiscal. Es la obligación a cargo de las personas físicas o morales de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (*lato sensu*, o en sentido amplio). Obligación contraída por una persona física o moral como consecuencia de la relación jurídico-tributaria que su actividad origina para con el fisco, y cuyo propósito es el pago de una contribución y/o el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por las propias disposiciones fiscales.

La responsabilidad fiscal, también calificada como responsabilidad tributaria, es definida por varios autores en función del grado en que se ubique el sujeto que debe dar cumplimiento a la obligación tributaria, ya sea en primer grado, es decir, de forma directa cuando es el propio sujeto que genera la obligación el que debe dar cumplimiento, y en segundo grado, cuando se refiere a la persona que por su relación con el contribuyente que genera la obligación fiscal debe cumplirla, ya sea por su responsabilidad solidaria de origen legal o voluntaria, o bien, cuando sea retenedor o recaudador de las contribuciones fiscales.

La responsabilidad fiscal deriva básicamente de la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, en cuanto al sujeto activo o titular del derecho de cobrar una contribución establecida por las leyes fiscales, y el contribuyente, sea éste persona física o moral, sobre el cual recae principalmente el pago de la contribución, en razón de que su actividad económica coincide con la hipótesis abstracta determinada por la ley tributaria y, por ello, debe satisfacer legalmente la obligación tributaria de que se trate.

La responsabilidad fiscal puede ser clasificada en función de la materia o en razón de los sujetos sobre los cuales recae la responsabilidad de cumplirla. Ésta se divide en *principal* y *accesorias* o *secundarias*, siendo la materia de la primera el pago de la contribución, en tanto que las segundas se subdividen en tres clases de obligaciones: *hacer*, *no hacer* y *tolerar*, según el sujeto responsable deba realizar una conducta activa o pasiva. En el primer caso, deberá realizar una acción personal cumpliendo con una obligación establecida por una norma fiscal; en el segundo, éste deberá abstenerse de realizar ciertos actos, y en el tercer supuesto, debe tolerar que la autoridad fiscal competente actúe en el ejercicio de sus funciones o en cumplimiento de los mandamientos de las autoridades ordenadoras.

En razón de los sujetos, la responsabilidad fiscal se clasifica en *directa* o de primer grado, atribuible al sujeto pasivo de la obligación fiscal, e *indirecta* o de segundo grado, a quien por disposición legal o en forma voluntaria adquirió el carácter de responsable solidario, con la peculiaridad de que por ser calificada como “solidaria” obliga conjunta o indistintamente a los responsables de cumplir la obligación fiscal.

La responsabilidad directa es la que la ley establece a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente; en tanto que la responsabilidad indirecta es aquella que recae en personas distintas al sujeto pasivo que les da cumplimiento.

La responsabilidad indirecta o solidaria a su vez está clasificada, atendiendo a las circunstancias por las cuales se origina, en: responsabilidad por sustitución, responsabilidad objetiva, responsabilidad por solidaridad o adeudo ajeno y responsabilidad por infracciones fiscales.

La *responsabilidad por sustitución* o responsabilidad sustituta se da respecto de aquellas personas que ejercen un control sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal y, en razón de ello, la ley les impone la obligación de retener o recaudar la contribución o cumplir aquellas que no fueron satisfechas por los sujetos sustituidos, originándose la responsabilidad principal a su cargo, para el caso de imputación de algún incumplimiento.

Responsabilidad solidaria. Esta responsabilidad suele mostrar o implica solidaridad, adhesión u obligación conjunta de responder en primer o en segundo grado, respecto de las obligaciones de una persona física o moral, que se actualiza por disposición legal o en forma voluntaria del responsable solidario; esta responsabilidad permite al acreedor o acreedores que puedan reclamar el cumplimiento de una obligación o el pago de una deuda, contra el obligado en primer grado, o quien lo represente, o frente al obligado de segundo grado, señalado por las disposiciones legales aplicables o por la persona física o moral que voluntaria y expresamente se constituyó en responsable solidario, en términos de los artículos 26, fracción VIII y 141, fracción IV del CFF.

En materia fiscal, el artículo 26 del CFF señala que son responsables solidarios los siguientes:

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

1.10.3. OTROS SUJETOS RELACIONADOS CON EL CONTRIBUYENTE

Para la adecuada atención de las obligaciones fiscales, el CFF prohíbe la gestión de negocios, que se entiende como la participación de terceros denominados gestores, para actuar en nombre de otras personas, en trámites administrativos en los que no se requiere mandato o poder expreso otorgado por el interesado de la gestión o, en otras palabras, una persona es considerada gestor de negocios cuando, sin estar obligada a ello, se encarga de un asunto de otro.

La gestoría se refiere a la presentación de documentos conjuntamente con la intervención o actuación directa del gestor ante la autoridad administrativa para obtener información o documentación oficial, en cuyo caso no existe responsabilidad de parte de la autoridad que entregue los trámites al gestor; en cambio, el gestor sí responde de los daños y perjuicios que pueda haber ocasionado al interesado, cuando hubiere negligencia o culpa de cualquier especie, o bien, cuando el interesado no hubiere aceptado la intervención del gestor; en caso distinto, cuando el interesado hubiere solicitado o aceptado la intervención del gestor, tendrá que cumplir las obligaciones que a su nombre se hubieren adquirido.

La gestión de negocios comúnmente obedece a un contrato verbal porque no se formaliza el mandato especial, aun cuando tiene sus características, por lo que las partes se obligan en los términos que quisieron hacerlo, generalmente de manera informal, por la naturaleza de los servicios del gestor, que suelen ser breves y específicos, además de que en la actualidad se han reducido los trámites en los que se admite la gestión de negocios, es decir, sin mandato expreso.

Pero es muy importante precisar que, en materia fiscal, no se entiende gestión de negocios la simple presentación de documentos en la oficialía de partes de las autoridades fiscales que, en términos del artículo 31, párrafo nueve del CFF, deben aceptar los escritos y promociones de los contribuyentes, sin objeciones, excepto cuando no cumplan los requisitos del artículo 18 del mismo ordenamiento o deban presentarse en vía electrónica.

1.10.4. DE LA REPRESENTACIÓN LEGAL

En materia fiscal, el contribuyente debe actuar por su propio derecho y, en su defecto, lo podrá hacer mediante representante legal, debido a que la autoridad fiscal sólo dará trámite a los escritos presentados con la firma del contribuyente o de quien acredite contar con un mandato o poder expreso, pues la autoridad fiscal debe responder por

los actos oficiales que emita en respuesta a la petición de un contribuyente que hubiere actuado por su propio derecho o cuando lo haga por conducto de su mandatario o apoderado legal y este último, en términos del CCF, responderá ante las autoridades como frente a su representado, por los escritos o promociones que tramite a nombre del contribuyente. Para ello, la autoridad puede solicitar la ratificación de firma cuando no sea legible o se dude de autenticidad, otorgando un plazo de 10 días al contribuyente para estos propósitos.

Se entiende que la representación legal permite la interacción entre el representante y la autoridad fiscal competente para dar seguimiento a los trámites, procedimientos, solicitudes, instancias y, en general, para tener acceso a los expedientes que se sigan entre la autoridad y el contribuyente, lo cual impide que las personas no autorizadas o sin mandato expreso puedan actuar o conocer de los asuntos de los contribuyentes, pero ya se pide que se acompañe el testimonio notarial o la carta poder, así como la identificación del representante legal.

A quien actúa a nombre de otro sin mandato se le considera gestor de negocios y con ese carácter se rechazaría su intervención, por carecer de interés jurídico, atendiendo la prohibición expresa señalada en el artículo 19 del CFF, que a continuación se transcribe:

Artículo 19. En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal previo cotejo con su original.

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

La solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Es responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente. Para estos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación, surtirán plenos efectos jurídicos.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

Para los efectos de este artículo, las escrituras públicas que se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834-Bis del Código Civil Federal, deberán contener firma electrónica avanzada del fedatario público.

Cuando las promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas.

De la transcripción de este artículo se deducen tres cosas fundamentales, a saber:

1. La prohibición de la gestión de negocios ante las autoridades fiscales.
2. La exigencia a cargo de los contribuyentes para actuar por derecho propio y, en su defecto, mediante representante legal, requisito indispensable para actuar ante las autoridades fiscales, con el beneficio de inscribir los poderes en el registro que al efecto lleven las autoridades fiscales, y la obligación de notificar la revocación del poder cuando ello ocurra, para evitar perjuicios al mandante.
3. La posibilidad de designar autorizados para conocer del asunto ante las autoridades fiscales.

Cabe mencionar que el representante legal que, en términos del artículo 19 del CFF tenga conferido algún mandato, sea para actos de dominio, para actos de administración y, en su caso, para pleitos y cobranzas, tiene el carácter de responsable solidario únicamente cuando el poder otorgado permita la vinculación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, independientemente de que el mandato se otorgue en forma general o de manera especial o limitativa, particularmente, cuando el nombramiento del apoderado se coloque en alguno de los supuestos del artículo 26 del CFF.

El CCF señala las características del mandato e incluye la posibilidad de que se otorgue de manera verbal, en cuyo caso debe ratificarse antes de que se cumpla el negocio. Sin embargo, el artículo 19 del CFF exige que el mandato conste por escrito, en escritura pública o carta poder, y que se hubiere formalizado a más tardar en la fecha en que se hubiere presentado la promoción; por tanto, al existir disposición expresa y específica en materia fiscal, que adopta el carácter de norma especial, es claro que en materia administrativa fiscal sólo aplican las disposiciones relativas al mandato expreso y no al otorgado de forma verbal, de ahí que las disposiciones siguientes fueron seleccionadas del CCF, en los términos que resultan aplicables en materia fiscal, para conocer los términos y efectos legales que comprenden al mandato que consigna la representación legal exigida precisamente por el artículo citado, como sigue:

Artículo 2546. El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

Artículo 2547. El contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario.

El mandato que implica el ejercicio de una profesión se presume aceptado cuando es conferido a personas que ofrecen al público el ejercicio de su profesión, por el solo hecho de que no lo rehúsen dentro de los tres días siguientes.

La aceptación puede ser expresa o tácita. Aceptación tácita es todo acto en ejecución de un mandato.

Artículo 2548. Pueden ser objeto del mandato todos los actos lícitos para los que la ley no exige la intervención personal del interesado.

Artículo 2549. Solamente será gratuito el mandato cuando así se haya convenido expresamente.

Artículo 2550. El mandato puede ser escrito o verbal.

Artículo 2551. El mandato escrito puede otorgarse:

I. En escritura pública;

II. En escrito privado, firmado por el otorgante y dos testigos y ratificadas las firmas ante notario Público, Juez de Primera Instancia, Jueces Menores o de Paz, o ante el correspondiente funcionario o empleado administrativo, cuando el mandato se otorgue para asuntos administrativos;

III. ...

Artículo 2553. El mandato puede ser general o especial. Son generales los contenidos en los tres primeros párrafos del artículo 2554. Cualquier otro mandato tendrá el carácter de especial.

Artículo 2554. En todos los poderes generales para pleitos y cobranzas, bastará que se diga que se otorga con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la ley, para que se entiendan conferidos sin limitación alguna.

En los poderes generales para administrar bienes, bastará expresar que se dan con ese carácter, para que el apoderado tenga toda clase de facultades administrativas.

En los poderes generales, para ejercer actos de dominio, bastará que se den con ese carácter para que el apoderado tenga todas las facultades de dueño, tanto en lo relativo a los bienes, como para hacer toda clase de gestiones a fin de defenderlos.

Cuando se quisieren limitar, en los tres casos antes mencionados, las facultades de los apoderados, se consignarán las limitaciones, o los poderes serán especiales.

Los notarios insertarán este artículo en los testimonios de los poderes que otorguen.

Artículo 2555. El mandato debe otorgarse en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario, ante los jueces o autoridades administrativas correspondientes:

I. Cuando sea general;

II. Cuando el interés del negocio para el que se confiere sea superior al equivalente a mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse; o

III. Cuando en virtud de él haya de ejecutar el mandatario, a nombre del mandante, algún acto que conforme a la ley debe constar en instrumento público.

Artículo 2556. El mandato podrá otorgarse en escrito privado firmado ante dos testigos, sin que sea necesaria la previa ratificación de las firmas, cuando el interés del negocio para el que se confiere no exceda de mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse.

Sólo puede ser verbal el mandato cuando el interés del negocio no exceda de cincuenta veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse.

Artículo 2557. La omisión de los requisitos establecidos en los artículos que preceden, anula el mandato, y sólo deja subsistentes las obligaciones contraídas entre el tercero que haya procedido de buena fe y el mandatario, como si éste hubiese obrado en negocio propio.

Artículo 2558. Si el mandante, el mandatario y el que haya tratado con éste, proceden de mala fe, ninguno de ellos tendrá derecho de hacer valer la falta de forma del mandato.

Artículo 2559. En el caso del artículo 2557, podrá el mandante exigir del mandatario la devolución de las sumas que le haya entregado, y respecto de las cuales será considerado el último como simple depositario.

Artículo 2560. El mandatario, salvo convenio celebrado entre él y el mandante, podrá desempeñar el mandato tratado en su propio nombre o en el del mandante.

Artículo 2561. Cuando el mandatario obra en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante.

En este caso, el mandatario es el obligado directamente en favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuera personal suyo. Exceptuase el caso en que se trate de cosas propias del mandante.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las acciones entre mandante y mandatario.

De las Obligaciones del Mandatario con respecto al Mandante

Artículo 2562. El mandatario, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del mandante y en ningún caso podrá proceder contra disposiciones expresas del mismo.

Artículo 2563. En lo no previsto y prescrito expresamente por el mandante, deberá el mandatario consultarle, siempre que lo permita la naturaleza del negocio. Si no fuere posible la consulta o estuviere el mandatario autorizado para obrar a su arbitrio, hará lo que la prudencia dicte, cuidando del negocio como propio.

Artículo 2564. Si un accidente imprevisto hiciere, a juicio del mandatario, perjudicial la ejecución de las instrucciones recibidas, podrá suspender el cumplimiento del mandato, comunicándolo así al mandante por el medio más rápido posible.

Artículo 2565. En las operaciones hechas por el mandatario, con violación o con exceso del encargo recibido, además de la indemnización a favor del mandante, de daños y perjuicios,

quedará a opción de éste ratificarlas o dejarlas a cargo del mandatario.

Artículo 2566. El mandatario está obligado a dar oportunamente noticia al mandante, de todos los hechos o circunstancias que puedan determinarlo a revocar o modificar el encargo. Asimismo debe dársela sin demora de la ejecución de dicho encargo.

Artículo 2567. El mandatario no puede compensar los perjuicios que cause con los provechos que por otro motivo haya procurado al mandante.

Artículo 2568. El mandatario que se exceda de sus facultades es responsable de los daños y perjuicios que cause al mandante y al tercero con quien contrató, si éste ignoraba que aquél traspasaba los límites del mandato.

Artículo 2569. El mandatario está obligado a dar al mandante cuentas exactas de su administración, conforme al convenio, si lo hubiere; no habiéndolo, cuando el mandante lo pida, y en todo caso al fin del contrato.

Artículo 2570. El mandatario tiene obligación de entregar al mandante todo lo que haya recibido en virtud del poder.

Artículo 2571. Lo dispuesto en el artículo anterior se observará aun cuando lo que el mandatario recibió no fuere debido al mandante.

Artículo 2572. El mandatario debe pagar los intereses de las sumas que pertenezcan al mandante y que haya distraído de su objeto e invertido en provecho propio, desde la fecha de inversión; así como los de las cantidades en que resulte alcanzado, desde la fecha en que se constituyó en mora.

Artículo 2573. Si se confiere un mandato a diversas personas respecto de un mismo negocio, aunque sea en un sólo acto, no quedarán solidariamente obligados si no se convino así expresamente.

Artículo 2574. El mandatario puede encomendar a un tercero el desempeño del mandato si tiene facultades expresas para ello.

Artículo 2575. Si se le designó la persona del sustituto, no podrá nombrar a otro; si no se le designó persona, podrá nombrar a la que quiera, y en este último caso solamente será responsable cuando la persona elegida fuere de mala fe o se hallare en notoria insolvencia.

Artículo 2576. El sustituto tiene para con el mandante los mismos derechos y obligaciones que el mandatario.

De las Obligaciones del Mandante con relación al Mandatario

Artículo 2577. El mandante debe anticipar al mandatario, si éste lo pide, las cantidades necesarias para la ejecución del mandato.

Si el mandatario las hubiere anticipado, debe reembolsarlas al mandante, aunque el negocio no haya salido bien, con tal que esté exento de culpa el mandatario.

El reembolso comprenderá los intereses de la cantidad anticipada, a contar desde el día en que se hizo el anticipo.

Artículo 2578. Debe también el mandante indemnizar al mandatario de todos los daños y perjuicios que le haya causado el cumplimiento del mandato, sin culpa ni imprudencia del mismo mandatario.

Artículo 2579. El mandatario podrá retener en prenda las cosas que son objeto del mandato hasta que el mandante haga la indemnización y reembolso de que tratan los dos artículos anteriores.

Artículo 2580. Si muchas personas hubiesen nombrado a un solo mandatario para algún negocio común, le quedan obligadas solidariamente para todos los efectos del mandato.

De las Obligaciones y Derechos del Mandante y del Mandatario con relación a Terceros

Artículo 2581. El mandante debe cumplir todas las obligaciones que el mandatario haya contraído dentro de los límites del mandato.

Artículo 2582. El mandatario no tendrá acción para exigir el cumplimiento de las obligaciones contraídas a nombre del mandante, a no ser que esta facultad se haya incluido también en el poder.

Artículo 2583. Los actos que el mandatario practique a nombre del mandante, pero traspasando los límites expresos del mandato, serán nulos, con relación al mismo mandante, si no los ratifica tácita o expresamente.

Artículo 2584. El tercero que hubiere contratado con el mandatario que se excedió en sus facultades, no tendrá acción contra de éste, si le hubiere dado a conocer cuáles fueron aquéllas y no se hubiere obligado personalmente por el mandante.

El análisis del contenido de los artículos transcritos explica por sí mismo la naturaleza jurídica y los efectos del mandato (como nota especial debemos decir que en estas disposiciones se hace todavía alusión al Distrito Federal y al salario mínimo general-SMG de éste, lo cual deberá actualizarse y corregirse para referirse, en todo caso, a la Ciudad de México y a la unidad de medida que deba aplicarse para las cuantías referidas en estos artículos todavía vigentes); es por ello que el artículo 19 del CFF exige la existencia del mandato expreso, para efectos de legalidad y seguridad jurídica en la relación jurídico-fiscal, respecto de la actuación de los representantes legales de los particulares ante las autoridades fiscales y administrativas.

1.10.5. DE LOS TERCEROS RELACIONADOS CON EL CONTRIBUYENTE

Los terceros relacionados con el contribuyente que no se coloquen en las hipótesis señaladas por el artículo 26 del CFF, y por ese hecho no adopten el carácter de responsables solidarios, no tendrán ninguna obligación respecto del contribuyente de que se trate, frente a las autoridades fiscales. No obstante, tratándose de clientes y proveedores, podrán ser compulsados dentro del ejercicio de facultades de comprobación para verificar el cumplimiento específico de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente sujeto a las facultades de comprobación por actividades relacionadas con dichos terceros.

Las demás personas relacionadas con un contribuyente, como pueden ser sus encargados o dependientes, trabajadores, prestadores de servicios independientes y demás personas no pueden actuar en nombre del contribuyente si carecen de mandato porque, como ya se señaló, en materia fiscal está prohibida la gestión de negocios, de conformidad con el artículo 19 del CFF. Sin embargo, estas personas relacionadas con el contribuyente deben permitir las actuaciones de las autoridades fiscales, conforme a lo dispuesto por el artículo 40 del CFF, el cual prevé medidas cautelares en caso de que se obstaculicen u obstruyan dichas facultades, como se advierte en esta disposición, que a continuación se transcribe:

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, **cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:**

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Para los efectos de esta fracción, los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

Las autoridades fiscales no aplicarán la medida de apremio prevista en la fracción I, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, no atiendan las solicitudes de información o los requerimientos de documentación que les realicen las autoridades fiscales, o al atenderlos no proporcionen lo solicitado; cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la cual acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados, o cuando destruyan o alteren la misma.

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

(Énfasis añadido.)

1.10.6. DE LA POSIBILIDAD DE DESIGNAR AUTORIZADOS PARA CONOCER DEL ASUNTO, ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES

El cuarto párrafo del artículo 19 del CFF permite que los particulares o sus representantes puedan autorizar por escrito a personas que en su nombre reciban notificaciones; esto es, existe la posibilidad de nombrar a una o varias personas en calidad de autorizados, quienes podrán recibir las notificaciones en nombre del autorizante y también pueden ofrecer y rendir pruebas y/o presentar promociones relacionadas con estos propósitos, que incluye conocer el trámite y el contenido de los expedientes que se sigan ante las autoridades fiscales en los que hubieren sido autorizados, hasta su resolución, salvo que sean revocadas las personas autorizadas inicialmente o sustituidas por otras; en este caso, quienes fueron revocadas o sustituidas quedan impedidas para actuar o conocer del expediente una vez que fueron modificadas las autorizaciones, o bien, revocadas, atendiendo la voluntad del contribuyente o de su representante legal.

Es importante apreciar que esta autorización sólo tiene efectos en el caso específico y ante la autoridad a la que se designó a la persona o personas autorizadas. Lo anterior, en la inteligencia de que la autorización permitida por el artículo 19 del CFF enumera las circunstancias bajo las cuales puede actuar el autorizado, quien no adopta por ese solo hecho el carácter de representante legal ni podría actuar en otros expedientes o frente a otras autoridades fiscales o administrativas en las que no fuera designado expresamente como autorizado.

1.10.7. DEL DICTAMINADOR DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

El CFF, en su artículo 32-A, señala a los contribuyentes que están en la posibilidad de optar por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Asimismo, el artículo 52 del mismo Código señala la presunción de certeza, salvo prueba en contrario, de los hechos afirmados por los contadores públicos autorizados y señala los requisitos que debe satisfacer el contador público para dictaminar o emitir opiniones para efectos fiscales.

Por tanto, existe gran importancia de la intervención de los contadores públicos con relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que se ubican en la posibilidad de dictaminarse y respecto de quienes ejercen esta opción, que coadyuva con las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

1.10.8. DEL DEPOSITARIO DE BIENES EMBARGADOS

Depositario. Se dice de la persona en quien se deposita la obligación legal de guardar, custodiar y conservar uno o varios bienes muebles. Por lo anterior es que se les designa “para la fiel guarda y custodia de los bienes asegurados mediante embargo”; por ende, la persona designada como depositario estará obligada a entregar los bienes asignados a su custodia en favor de su titular propietario o, en su caso, al acreedor, cuando se determine la procedencia de la

entrega o incluso en los casos en que se decida la remoción del depositario.

A la persona designada como encargado o depositario de bienes inmuebles se le denomina *administrador*, y en el caso de negociaciones se denomina *interventor* con cargo a la caja o interventor administrador del negocio de que se trate, según las necesidades de la autoridad fiscal y las circunstancias del caso.

En materia fiscal, el embargo de bienes para asegurar el interés fiscal de la Federación provoca que la autoridad designada para ejercer el procedimiento administrativo de ejecución, una vez que ha trabado el embargo de bienes del deudor fiscal, nombre a un depositario de los bienes embargados, con el propósito de que responda por su aseguramiento, mediante la fiel guarda y custodia del o de los bienes asegurados con el embargo.

Al respecto, el artículo 153 del CFF señala lo siguiente:

Artículo 153. Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaria, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Quien acepta el cargo de depositario, independientemente de que sea o no representante legal del contribuyente deudor, adopta jurídicamente el carácter de responsable directo de la guarda y custodia de los bienes relacionados en el Acta de Embargo, lo que tiene efectos jurídicos consecuentes al cargo, particularmente de carácter penal, como lo señala el artículo 112 del CFF, que dispone lo siguiente:

Artículo 112. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de **\$137,770.00; :** cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

(Énfasis añadido.)

Como ya hemos señalado, las obligaciones fiscales se regulan por las leyes que establecen las diversas contribuciones, cuyo origen y propósito se determina en función de la existencia de los sujetos activo y pasivo, y de quienes hemos visto, guardan relación en ese vínculo tributario, que se ubican en la hipótesis de causación. Esta última se define por los hechos o actos jurídicos adoptados como objeto y base de la obligación fiscal, dos elementos del tributo que deben mantener relación inmediata entre sí, y cuyo resultado previa aplicación de las deducciones o disminuciones que las disposiciones fiscales permitan aplicar para determinar la base definitiva sobre la que se habrá de aplicar la tasa y/o tarifa que determina el monto a pagar de la contribución de que se trate, todo ello depende de que se genere, de manera formal, lo que hemos denominado la relación jurídico-tributaria, en la que se determinan, por un lado, la competencia material y territorial del sujeto activo de la obligación fiscal y, por el otro, la identidad del sujeto obligado a cumplir obligaciones fiscales en su carácter de contribuyente, en adición a los demás elementos de tributación.

Para lograr ese vínculo jurídico, se debe recordar que el contribuyente tendrá que presentar los datos informativos y de formalización de sus actividades, que generalmente corresponden a los siguientes conceptos:

Determinación de la calidad de persona física. Que sea mexicano por nacimiento o por naturalización; en el segundo caso, conforme a los requisitos señalados por la Ley General de Población (LGP), o puede adoptar el carácter de residente para efectos fiscales dentro del territorio nacional.

Determinación de la calidad de persona moral. Que se haya constituido de conformidad con las leyes mexicanas, y cuando se trate de participación extranjera de los socios o accionistas de una sociedad o persona moral, que se sujeten a las leyes mexicanas, de conformidad con el artículo 27 de la CPEUM, en el sentido de sujetarse a las disposiciones legales y autoridades mexicanas, cuando adopten como asiento principal de sus actividades y/o negociaciones su domicilio o su residencia en nuestro país.

Todo lo anterior permitirá definir la competencia material y territorial de las autoridades fiscales, precisamente para efectos fiscales, elementos que se determinan conforme a los artículos 9 y 10 del CFF, que textualmente señalan lo siguiente:

Artículo 9. Se consideran **residentes en territorio nacional:**

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Estas disposiciones encuentran sustento constitucional en el artículo 36, fracción I, de nuestra Carta Magna, que dispone lo que a continuación se transcribe:

Artículo 36. Son obligaciones del ciudadano de la República:

I. Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en el Registro Nacional de Ciudadanos, en los términos que determinen las leyes.

La organización y el funcionamiento permanente del Registro Nacional de Ciudadanos y la expedición del documento que acredite la ciudadanía mexicana **son servicios de interés público, y por tanto, responsabilidad que corresponde al Estado y a los ciudadanos en los términos que establezca la ley.**

(Énfasis añadido.)

Con lo anterior, se puede considerar que la obligación fiscal es el vínculo jurídico por medio del cual el contribuyente proporciona la información necesaria para su identificación, localización y el seguimiento de los actos o hechos jurídicos relacionados con las actividades que realice, y sean susceptibles del cumplimiento de una o varias obligaciones tributarias previstas en las disposiciones fiscales, que surge a partir de su inscripción como sujeto “obligado” y se mantiene durante el desarrollo de sus actividades, la modificación de éstas, el aumento o la disminución de sus actividades que inciden en el aumento o disminución de sus obligaciones fiscales y, en su caso, la suspensión temporal o definitiva de su actividad preponderante.

Por tanto, es a partir del cumplimiento de estas obligaciones, cuando el fisco, en su carácter de sujeto activo, determina su competencia por materia y por territorio, y con ello puede exigir al contribuyente en su respectivo carácter de sujeto pasivo las obligaciones propias de la relación jurídico-tributaria, principalmente, las que corresponden a la prestación económica o pecuniaria determinable en dinero y, en su caso, imponer los accesorios y las sanciones que puedan haberse provocado por infracción a las disposiciones aplicables, siendo las más graves las que constituyen delitos sancionables con penas privativas de libertad.

Los avisos de inscripción permiten identificar a una persona física o moral mediante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), cuyo control es competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), y se ha subdelegado y/o compartido con el SAT, sin olvidar que existen otros registros de inscripción, como el registro patronal que tiene a su cargo el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), o los registros correspondientes a otras obligaciones fiscales de carácter federal, estatal o municipal.

En adición a lo señalado en los artículos 9 y 10 del CFF, el artículo 27 del mismo ordenamiento reitera la necesidad de que el contribuyente proporcione sus datos de identidad y esté inscrito en el RFC.

Con la obtención de los registros de inscripción de los padrones fiscales ha surgido formalmente la relación jurídico-tributaria, dependiendo de la actividad del contribuyente. Derivado de lo anterior, vendrán a continuación los cumplimientos de las diversas obligaciones fiscales que se relacionan con la actividad de este último, sea que se presenten las declaraciones de tipo informativo o declarativo, o bien, cuando se trate de las declaraciones que implican el pago de una contribución específica, e inclusive en los casos en que se trate de actos accidentales o excepcionales, en los que las personas, sin adoptar el carácter de contribuyentes cautivos, están obligadas a inscribirse en el RFC para estar en aptitud legal de presentar alguna declaración parcial y, muy probablemente, una declaración anual.

Esto último sucede, por ejemplo, en el caso de las personas que obtienen un premio por lotería, rifa o sorteo, quienes deberán determinar si existe la obligación de presentar declaraciones informativas o incluso declaraciones con pago de contribuciones que, una vez satisfechas las declaraciones o pagos que procedan, permita suspender las actividades y obligaciones fiscales del sujeto pasivo que se ubicó en actos accidentales de orden fiscal, en la inteligencia de que no realice otras actividades susceptibles de tributación o regulación fiscal, en cuyo caso seguirían vigentes las obligaciones fiscales en el RFC por aquellas actividades que obliguen al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Independientemente de lo anterior, cuando en forma regular nos referimos a las obligaciones que son a cargo de los sujetos pasivos, para incorporarse al padrón fiscal y actuar dentro del régimen formal de ley, es público y notorio que infinidad de personas con actividades sujetas a regulación fiscal se niegan a incorporarse al citado padrón fiscal.

Así, ante la necesidad de incorporarlos a la economía formal, las reformas legislativas de los artículos 10, 27, 41-B, 44, 46-A, fracción III y 49 del CFF han reforzado las facultades de las autoridades fiscales, permitiendo que puedan realizar la corrección del domicilio fiscal, e inclusive puedan inscribir al RFC a las personas que no lo han hecho, lo cual indica que con estos fundamentos legales se reducirá la elusión fiscal (esto se refiere a quienes evitan o pretenden evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), aumentando el número de contribuyentes cautivos, lo que se ilustra con los artículos 27 y 49 del Código en cita, que se transcriben a continuación:

Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, **deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.** Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo **estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en caso de cambio de domicilio fiscal deberán presentar el aviso correspondiente dentro de los diez días siguientes al día en el que tenga lugar dicho cambio,** salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. **La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código,** cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto. Las personas morales y las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, **deberán solicitar su certificado de firma electrónica avanzada.** En caso de que el contribuyente presente el aviso de cambio de domicilio y no sea localizado en este último, el aviso no tendrá efectos legales. **El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer mecanismos simplificados de inscripción al registro federal de contribuyentes, atendiendo a las características del régimen de tributación del contribuyente.**

Asimismo, **deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como presentar los avisos que señale el Reglamento de este Código, los representantes legales y los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.**

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

No estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, **siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.**

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, **deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos,** para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Las personas físicas y las morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, **podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.**

Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas y sus representantes legales **deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista y representante legal o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.**

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior, dicha información deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente ante el Servicio de Administración Tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

El Servicio de Administración Tributaria realizará la inscripción o actualización del registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo o en los que obtenga por cualquier otro medio; también podrá requerir aclaraciones a los contribuyentes, así como corregir los datos con base en evidencias que recabe, incluyendo aquéllas proporcionadas por terceros; asimismo, asignará la clave que corresponda a cada persona que inscriba, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, **los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.**

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. **Las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el aviso de cambio de domicilio y, en el caso de que el lugar señalado no se considere domicilio fiscal en los términos del artículo 10 de este Código o los contribuyentes no sean localizados en dicho domicilio, el aviso de cambio de domicilio no surtirá sus efectos. Tal situación será notificada a los contribuyentes a través del buzón tributario.**

Las personas físicas que no se encuentren en los supuestos del párrafo primero de este artículo, podrán solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes, cumpliendo los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria.

(Énfasis añadido.)

Artículo 49. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en

materia aduanera.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. **Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.**

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

(Énfasis añadido.)

Como se puede advertir en la transcripción de las disposiciones anteriores, las autoridades fiscales cuentan con los fundamentos legales idóneos para hacer cumplir las obligaciones fiscales a los contribuyentes, particularmente, la relativa a su inscripción ante el RFC, lo que invita y advierte a todas las personas que se han resistido a incorporarse al padrón fiscal, a incorporarse a la economía formal, que lleven de manera voluntaria o espontánea su incorporación o regularización fiscal, debido a que las consecuencias pueden ser mayores a las que a simple vista pudieran apreciar, como sería el caso de cualquiera de los delitos fiscales que se establecen en los artículos 110 y 111 del CFF, cuyo contenido se explica por sí solo, conforme a la transcripción siguiente:

Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la

comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

(Énfasis añadido.)

Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. (Se deroga).

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 de este Código, los altere o los destruya.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Una vez que se analizan estos supuestos, se aprecia que sólo la *espontaneidad evita la acción penal*, así como la aplicación de sanciones. Es por esto que es recomendable un análisis de la situación de cada persona para que, de voluntad propia, regularicen su situación fiscal, cualquiera que ésta sea, ante el eventual riesgo de afrontar una causa penal, indeseable para cualquiera.

1.11. DEL ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN Y SU REGULACIÓN

Las obligaciones fiscales evidentemente derivan de la ley, son *ex-lege*; de modo que la voluntad del legislador, al determinarlas, produce eficacia frente al destinatario de la hipótesis legislativa adoptada como objeto y base de causación o tributación porque tienden a gravar o establecer una carga fiscal en relación con la actividad económica o preponderante del sujeto pasivo, y se vinculan al hecho o acto jurídico sobre el que se imponen los tributos, para lo cual se requiere que los sujetos pasivos realicen estos presupuestos, es decir, se ubiquen en las actividades o hipótesis que mencione la disposición legislativa que adopta la obligación fiscal de que se trate.

Entonces, la obligación de cubrir las contribuciones para el sostenimiento del gasto público, tanto de la Federación como de las entidades federativas, que incluyen a los municipios, en sí misma es una obligación constitucional prevista por el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, que se remite a leyes fiscales específicas en las que se determinan los elementos de tributación relativos al sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa, con los cuales se integran jurídicamente los efectos de la hipótesis de causación de un gravamen fiscal; por lo mismo, es necesario que la obligación tributaria prevista en una ley fiscal establezca de manera expresa e inequívoca la forma de identificar dichos elementos.

1.12. OBJETO DEL TRIBUTO

Es el elemento de tributación que se define por la realización del acto o el hecho jurídico que es considerado como supuesto o hipótesis de causación, aplicable al contribuyente sólo cuando se coloque en la figura propia de la hipótesis adoptada precisamente como objeto de causación, es decir, cuando realice el supuesto referido expresamente en la norma fiscal que lo recoja como supuesto de obligaciones fiscales.

Por lo contrario, mientras este supuesto de regulación tributaria o impositiva no se realiza por el particular, el objeto de tributación no se materializa; por ende, no se producen los efectos fiscales ante la ausencia del hecho o acto jurídico generador, es decir, faltaría el elemento relativo al objeto de regulación tributaria.

Sin embargo, no siempre el sujeto que realiza hechos o actos jurídicos de imposición o tributación fiscal se desempeña dentro de la economía formal, pues hay quienes eluden o evitan ser sujetos cautivos de las obligaciones fiscales al no inscribirse en los padrones hacendarios.

En respuesta a esa resistencia de las personas que se desempeñan en la economía “subterránea”, las autoridades fiscales y los órganos legislativos han logrado reducir las facilidades a estas indebidas oposiciones a tributar, implementando gravámenes al consumo de bienes y servicios, por cuenta de los contribuyentes cautivos, y exigiendo que las deducciones fiscales se realicen satisfaciendo los requisitos propios para su deducibilidad, lo que obliga a los proveedores de bienes y servicios a colocarse dentro del ámbito de la formalidad.

Aun así, el mercado informal tiene a su favor la posibilidad de mantenerse vigente por la universalidad de productos que se consumen por la población a la cual se dirige, que inclusive siendo cautiva, no tiene los beneficios de deducibilidad, como ocurre con los trabajadores y su tratamiento fiscal.

Por consiguiente, queda establecido que será hasta el momento en que una persona se incorpore al padrón fiscal y se coloque en la hipótesis considerada como objeto o hecho generador de alguna contribución, cuando ya convertida en persona física o moral, precisamente, por la realización de sus actos o hechos de regulación jurídico-tributaria, quede obligada al otorgamiento de las prestaciones o contraprestaciones económicas o determinadas en dinero, y, en su caso, de las demás obligaciones declarativas o informativas que sean a cargo del contribuyente, según las características de las causas de regulación tributaria, expresamente señaladas en las disposiciones fiscales aplicables.

En suma, el objeto de tributación será la causa material determinada expresamente por una disposición legal en materia fiscal, o bien, la causa o motivo que permite establecer el presupuesto de causación, que confirma la relación jurídico-fiscal, de modo que el objeto del tributo recoge el concepto adoptado básicamente para derivar de su realización o ejecución las cargas fiscales y sus excepciones y, en su caso, las infracciones y sus sanciones.

1.13. BASE DEL TRIBUTO

Una vez identificada la hipótesis de causación, en relación inmediata con el objeto de regulación tributaria, se habrá conformado la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, por lo que lo siguiente será determinar el “valor base” sobre el que se realizará, a su vez, la determinación final del monto a pagar de una contribución.

Dicho de otro modo, la base es el valor sobre el que se aplican los factores de pago, es decir, las tasas y/o tarifas, cuyo resultado determina el importe de la contribución a pagar, por lo que es válido considerarla como “valor base” del tributo.

También se puede considerar que la base del tributo es la cantidad fija y distinta de la unidad que ha de producir un resultado determinado para efectos fiscales, por lo que debe advertirse que es la porción o magnitud tributaria expresada en dinero o en sus elementos materiales o de hecho que se utiliza como punto de partida para calcular y/o determinar la cuantía del impuesto o contribución que ha de pagar el contribuyente.

La base, como elemento de tributación, debe establecerse aplicando el procedimiento que la ley fiscal señale para su cuantificación, de modo que se defina su valor y después el importe final de la carga fiscal; para ello, el valor base es sobre el que se aplica finalmente la tasa, la tarifa o ambas, para determinar el monto definitivo de la contribución a pagar.

En ese orden de ideas, la base se determina aplicando las excepciones a las cargas fiscales, tales como deducciones, acreditamientos, compensaciones, estímulos fiscales, factores de reducción y demás hipótesis autorizadas por la ley tributaria de que se trate, y que permitan su aplicación al valor principal, lo cual permitirá determinar el valor base, y este último será el valor que regirá para la aplicación de las tasas y/o tarifas, que a su vez producen la determinación específica del pago de una contribución.

1.14. DE LA TASA Y DE LA TARIFA

En sentido amplio, es posible definir las de la siguiente manera:

Tasa. Expresión numérica o determinada en un porcentaje fijo y/o gradual que se aplica al valor base de una hipótesis tributaria o gravable en términos fiscales, que permite establecer el monto definitivo de la contribución que debe cubrir el sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Tarifa. Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias que se utiliza para establecer el valor de una obligación fiscal, por medio de sus rangos progresivos, mínimo y máximo, con relación a la capacidad de pago de un contribuyente. La aplicación de la tarifa es en relación inmediata con el valor base de una contribución, que puede determinar el monto a pagar a cargo del contribuyente, sin perjuicio de que pueda combinarse el rango tarifario, con tasas porcentuales fijas o progresivas, para determinar el importe final del pago de una contribución específica.

1.15. DEL MONTO A PAGAR DE LA CONTRIBUCIÓN Y SU FECHA DE PAGO

Como resultado de la integración de los elementos del tributo se define finalmente el monto a pagar de una contribución, lo que produce, a su vez, la determinación de la fecha de pago, bajo las siguientes consideraciones.

Mediante la observancia y obligatoriedad de la ley, una vez identificados dichos elementos de tributación, surgirá en consecuencia la determinación del momento del pago de las contribuciones, que será siempre en fecha cierta, precisamente a partir de que se generó o dio lugar a la causación de una contribución; por lo mismo, el sujeto pasivo sobre quien recae la obligación de pago –ya sea como sujeto directo o como responsable solidario– estará legalmente

obligado a realizar oportunamente el pago o entero de la contribución, incluso para presentar el aviso o la declaración de una obligación fiscal específica, aun cuando ésta sólo sea informativa o declarativa.

El artículo 6 del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, durante el lapso en que ocurran, y aplicando las leyes vigentes en el mismo periodo, y señala también la forma de establecer la fecha de pago, por lo que a continuación se transcribe esta disposición.

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

El contenido de esta disposición amerita algunos comentarios para su debida interpretación. Por ejemplo, resulta claro entender que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación; sin embargo, se llega a cuestionar qué significa la expresión: “pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

Lo anterior debe interpretarse en dos formas: la primera es que no hay duda de que las contribuciones se determinarán conforme a las *disposiciones vigentes* en el momento de su causación, por lo que la ley aplicable a la cuantificación o determinación del monto a pagar de las contribuciones y, en su caso, de sus accesorios legales, será siempre conforme a las leyes vigentes en el momento o fecha en que se causaron, independientemente de la fecha en que se realice o se realizó el pago de los contribuyentes o, en su defecto, cuando pudieran ejercer facultades de comprobación las autoridades fiscales competentes, y determinar en cantidad líquida los créditos fiscales que pudieren resultar.

La segunda forma de interpretación sería que las normas sobre el procedimiento que regirá para la autoridad y el propio contribuyente serán las que se pudieran haber expedido con *posterioridad* a la fecha en que se causaron determinadas obligaciones fiscales. Si la autoridad, por ejemplo, inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación uno, dos, tres años, o en cualquier fecha, después de concluido un ejercicio fiscal y hasta en tanto no opere la caducidad de facultades que señala el artículo 67 del CFF, el procedimiento de fiscalización se sujetará “a las disposiciones que regulen sus facultades y que se encuentren vigentes en la fecha de inicio de dichas facultades” porque se estará a las normas del procedimiento que se encuentren vigentes al inicio del procedimiento que seguirá la autoridad fiscal. Pero, en relación con la determinación de las contribuciones sujetas a fiscalización, éstas deberán analizarse y sujetarse a las disposiciones que estuvieron vigentes en el lapso en que ocurrieron los actos o hechos jurídicos que las generaron.

En otro ejemplo, supongamos que derivado del ejercicio de facultades revisoras se determina un crédito fiscal, en cuyo caso el contribuyente deberá ejercer sus medios de defensa, cumpliendo los requisitos de tiempo y forma para que se dé trámite y se dicte resolución a sus medios de defensa, por lo que deberá ejercer sus derechos y defensas conforme a las normas que sobre el procedimiento se encuentren vigentes, en la fecha en que se dé inicio al medio de defensa.

Tenemos entonces que las normas de procedimiento son aquellas que regulan el inicio o impulso de un procedimiento iniciado por la autoridad o por el particular, conforme a las disposiciones vigentes en la fecha en que se lleve a cabo el inicio del procedimiento de que se trate.

Por lo mismo, cuando se trata de determinar las contribuciones, se aplican normas *adjetivas* y *sustantivas*. Las primeras se definen como las normas jurídicas que determinan las características o cualidades de un supuesto fiscal, que participa de la índole o naturaleza a la que pertenece un supuesto o concepto jurídico; y las segundas, o normas sustantivas, son las que ofrecen la definición o sustancia de dicho presupuesto jurídico, que le asigna individualidad y características propias y que, a su vez, se puede conformar conjuntamente con las características precisadas en las normas adjetivas; es decir, cuando una disposición pronuncia su definición y sus características cualitativas o cuantitativas, tenemos, en este caso, que la norma es sustantiva y adjetiva.

Entonces, la conjugación de las normas sustantivas y adjetivas es la que permite establecer los elementos de tributación, conforme a las leyes vigentes aplicables a los hechos o actos ocurridos en fecha cierta, cuyo método de interpretación será *directo* o *estricto*, tratándose de los elementos de tributación que permiten determinar las cargas o excepciones a las cargas fiscales, así como las infracciones y sanciones, tal como lo señala el artículo 5 del CFF.

Asimismo, el artículo 6 del citado Código reconoce la preponderancia de la autoaplicación de las disposiciones fiscales, lo que significa que corresponde al propio contribuyente determinar el monto de las contribuciones que resulten a su cargo, con relación al monto de sus ingresos o los supuestos de tributación a su cargo, por los hechos o actos jurídicos que realicen, que incluye la determinación de la fecha de pago de las contribuciones.

En cambio, se considera que la obligación fiscal es *heteroaplicativa* cuando ésta debe ser determinada por la autoridad fiscal y sea proveída al contribuyente para que pueda dar cumplimiento a una obligación tributaria, cuyo caso será excepcional, debido a que para las autoridades fiscales ha resultado muy conveniente que sea el propio contribuyente el que autodetermine el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que ocurre en la inmensa mayoría de los casos.

Aun así, existen casos en que las legislaciones fiscales locales establecen la hetero- aplicación de las disposiciones fiscales, para lo cual deben enviar a los contribuyentes los formatos oficiales con el importe a pagar para su cumplimiento, lo que se encuentra previsto en el artículo 6, tercer párrafo del CFF, que se transcribe a continuación:

Artículo 6.

...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, **salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.**

...

(Énfasis añadido.)

1.16. FECHA DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

En relación con la fecha de pago de las contribuciones determinadas por el Código Fiscal, se aplicará el plazo definido en el propio artículo 6, párrafo cuarto, fracciones I y II, en caso de que las leyes fiscales no lo precisen (porque este Código es supletorio conforme a su artículo 1 de las leyes fiscales federales); por lo mismo, si la ley fiscal específica determina la fecha a pagar de alguna contribución, deberá estarse a dicha ley, y sólo a falta de señalamiento expreso se estaría a los siguientes supuestos:

Artículo 6.

...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, **las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario**

inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

(Énfasis añadido.)

En el caso de los retenedores, esta misma disposición señala en sus párrafos séptimo y octavo las obligaciones que corren a su cargo cuando no retengan el importe respectivo, en cuyo caso estarán obligados a enterar el importe de la cantidad equivalente que debió haber retenido. Así también se menciona que, en caso del pago en bienes, los retenedores sólo podrán entregarlos cuando el destinatario de éstos provea los fondos para efectuar la retención.

No obstante, lo que suele suceder es que quien entrega los bienes proporciona los fondos para el entero de la respectiva retención, y por excepción, en ciertas transacciones o negociaciones, el aceptante del bien se obliga a proveerlos para su pago, a pesar de lo preciso de estos supuestos, que se transcriben a continuación del CFF:

Artículo 6.

...

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

En relación con las constancias de pago de las contribuciones, el penúltimo párrafo del citado artículo en cita señala lo siguiente:

Artículo 6.

...

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Como se puede apreciar, es de suma importancia analizar que los comprobantes de pago de las contribuciones cumplan los requisitos mencionados por esta disposición, verificando además que los datos consignados en éste correspondan a los conceptos que se enteran al contribuyente que efectuó el pago, así como su exacto RFC, lo que guarda estrecha relación con los artículos 28, 29, 29-A y 30 del propio CFF, que se analizan a continuación y señalan lo siguiente:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación probatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general,

deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

1.17. DE LOS REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES

La expedición de comprobantes fiscales es un mecanismo de control y fiscalización, tanto de los ingresos de los contribuyentes que expiden el comprobante fiscal como del gasto que puede deducir el otro contribuyente que pagó los servicios o los bienes de que se trate.

Las disposiciones fiscales permiten la deducibilidad de los gastos, inversiones y en general los pagos que amparen los comprobantes fiscales; es por ello que la legislación fiscal es muy puntual respecto de los requisitos que deben satisfacer estos comprobantes, en cuyo defecto sería rechazada la deducción del gasto que pretende amparar; de modo que, ante el rigorismo de los requisitos exigidos por las leyes fiscales, es muy importante que los contribuyentes verifiquen cuidadosamente que los comprobantes que expidan y reciban, y que puedan ser objeto de deducción fiscal, cumplan con ellos.

Pasemos a la lectura de los artículos 29 y 29-A del referido Código, los cuales disponen lo siguiente:

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se

refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

1.18. LUGAR Y TÉRMINO PARA CONSERVAR LA CONTABILIDAD

Ya cumplidas las obligaciones fiscales antes mencionadas, existen otras obligaciones “supérstites de aquéllas” que corren a cargo del contribuyente, que no son menos importantes, puesto que de ellas depende la posibilidad de demostrar la forma en que se dio cumplimiento a las disposiciones fiscales, lo que justifica para el contribuyente la conveniencia de conservar su contabilidad.

Asimismo, las autoridades fiscales disponen del plazo establecido en el artículo 67 del propio Código Fiscal para ejercer sus facultades de comprobación y requieren, a su vez, que el contribuyente conserve su contabilidad.

Las disposiciones aplicables a este caso en particular señalan lo siguiente:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la

existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Artículo 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 de este Código.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 22 y 23 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, o se reciban cantidades por concepto de préstamo, otorgado o recibido, independientemente del tipo de contrato utilizado, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal o la documentación comprobatoria del préstamo, independientemente del ejercicio en el que se haya originado la pérdida o el préstamo. Lo anterior aplicará también en el caso de contratación de deudas con acreedores, o bien para la recuperación de créditos de deudores. El particular no estará obligado a proporcionar la documentación antes solicitada cuando con anterioridad al ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal haya ejercido dichas facultades en el ejercicio en el que se generaron las pérdidas fiscales de las que se solicita su comprobación, salvo que se trate de hechos no revisados.

La información proporcionada por el contribuyente solo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos.

Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo.

Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia

certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en el citado párrafo tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el artículo 27, antepenúltimo párrafo de este Código, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este Código.

2. DEL CRÉDITO FISCAL

Se puede decir que existe una línea que determina la diferencia entre la fecha en que se puede cumplir legalmente una obligación fiscal y la fecha tras la cual la mora en el pago ha dado origen al crédito fiscal, que depende del momento en que el contribuyente obligado a cumplir una prestación o contraprestación económica a favor del fisco federal o local, realiza el entero o pago respectivo, atendiendo precisamente la fecha límite que las disposiciones fiscales establezcan para el cumplimiento oportuno del pago de las contribuciones.

Lo anterior permite establecer que se cumplió con la obligación oportunamente, o se cubrió el pago respectivo en forma extemporánea, dependiendo de las condiciones en que el contribuyente que incurrió en mora cubre sus contribuciones y los accesorios legales generados, ya sea espontáneamente o por intervención de la autoridad fiscal.

De esta manera, atendiendo el plazo o fecha límite que la ley otorga al sujeto pasivo de la obligación de que se trate para presentar alguna declaración de tipo informativa o para pagar la contribución que resulte a su cargo, y la fecha en que dicha obligación puede ser requerida por la autoridad, para su debido cumplimiento, es cuando se puede determinar si el contribuyente cumplió o no oportunamente con sus obligaciones.

De tal suerte que, mientras transcurre el tiempo o término que la ley otorga al contribuyente para dar cumplimiento a cualquier obligación fiscal, la autoridad fiscal competente no podrá exigir en forma anticipada al término o plazo fijado por la ley el cumplimiento de cualquier tipo de obligación, incluyendo la de pago.

Sin embargo, no se puede desconocer que, al agotarse el término para dar cumplimiento a una obligación fiscal, y particularmente si ésta implica el pago de contribuciones, el monto que se dejó de pagar oportunamente ya dio lugar al pago de accesorios, referidos en el último párrafo del artículo 2 del CFF y, simultáneamente, se ha erigido en crédito fiscal.

En ese caso, la autoridad competente ahora sí puede ejercer sus facultades hasta provocar la exigibilidad del crédito fiscal. Sólo al excederse del plazo citado es cuando las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades para requerir los cumplimientos respectivos, en el orden establecido por las disposiciones legales.

Así, entendemos que la extemporaneidad en la presentación de declaraciones, obligaciones administrativas, o bien, del pago de una contribución, permite la regularización espontánea por parte del contribuyente que ha incurrido en mora, es decir, en retraso de la fecha límite para el cumplimiento respectivo. No se evitará el pago de accesorios, excepto las multas, cuando se trate de pagos extemporáneos que se paguen espontáneamente tal y como lo establece el artículo 73 del CFF, que precisamente considera a la espontaneidad, conjuntamente con el caso fortuito y el de fuerza mayor, como excluyentes de responsabilidad en la comisión de infracciones y de delitos; en este último caso, de conformidad con los artículos 73, 102, penúltimo párrafo; 108, penúltimo párrafo; 110, fracción V, segundo párrafo, y 111, último párrafo del CFF.

Obsérvese que la espontaneidad permite al contribuyente que se regularice voluntariamente en la o las obligaciones que dejó de cumplir dentro de la fecha establecida en las leyes fiscales aplicables, y que con esta decisión evita ser sujeto de sanciones o de acciones de carácter penal.

En otras palabras, la espontaneidad es un concepto universalmente aceptado, el cual permite a los contribuyentes tener en su favor la oportunidad de regularizarse de manera voluntaria y unilateral respecto de las obligaciones fiscales que no fueron presentadas o cumplidas dentro del término legal que las leyes aplicables hubiesen establecido.

Lo anterior lo deben realizar sin la intervención de las autoridades fiscales competentes; esto no quiere decir que una contribución que se dejó de pagar oportunamente y se pague en fecha extemporánea no habría generado los accesorios legales por esa mora de pago; al contrario, la contribución no enterada en tiempo genera la causación de accesorios legales a partir de la fecha de su vencimiento para cumplirla, y por ministerio de ley se causarán durante todo el tiempo que deje el contribuyente pendiente el pago de una contribución federal o local.

De ahí que debemos insistir en que el único accesorio legal que evita pagar el contribuyente que corrigió su situación fiscal en forma espontánea es *la multa* en relación con la cuantía de la contribución omitida, pero no olvidemos que también se evita el riesgo de la acción penal, cuyos beneficios provienen de la voluntad del propio contribuyente de dejar satisfechas sus obligaciones fiscales, particularmente, las que corresponden al pago de contribuciones.

2.1. DE LA GENERACIÓN DE LOS ACCESORIOS LEGALES

Como hemos visto, la obligación fiscal que dispone el pago de una contribución de tipo federal atiende el lapso en que ocurre la hipótesis que causa la obligación de pago de dicha contribución, sujeta a la realización inequívoca de los actos o hechos jurídicos que están adoptados en una norma jurídica tributaria, como objeto de causación o determinación de una carga fiscal, por lo que no hay duda de que el sujeto pasivo, en consecuencia, ha realizado actos o hechos jurídicos que se ubican perfectamente en la hipótesis jurídica sobre la que recae la carga fiscal y, en consecuencia, se conforman los elementos de tributación, de cuyo resultado se produce la determinación del monto a pagar de una contribución a su cargo, y con ello, la fecha en la que debe realizarse el entero (pago) de la contribución de que se trate.

La extemporaneidad en el pago de la contribución producirá la generación o pago de accesorios, pero éstos tienen también sus propias características y limitaciones, conforme al siguiente análisis:

1. Las contribuciones en sus diversas especies referidas por el artículo 2 del CFF pueden dar lugar a la generación de accesorios por mora o retraso en el pago, o por su omisión parcial o total del pago, de modo que podrían generar accesorios legales relativos al pago de recargos, sanciones, gastos de ejecución o, incluso, de la indemnización por realizar un pago con un cheque librado para cubrir contribuciones, pero haya sido rechazado por la institución de crédito por cualquier causa, provocando la indemnización de 20% del importe del cheque, conforme al artículo 21, séptimo párrafo, del CFF.

2. La contribución también produce, con motivo del pago extemporáneo, el efecto de actualización referido por el artículo 17-A del CFF.

3. De los accesorios, el único que puede ser susceptible de generar actualización es el relativo a las sanciones, conforme a los artículos 17-A y 70, segundo párrafo del Código en cita.

4. Los accesorios restantes no están considerados para generar otros accesorios; es decir, los recargos no generan más recargos ni otro tipo de accesorios y tampoco son susceptibles de actualización; los gastos de ejecución no generan recargos ni actualización; y la indemnización de 20% del monto total de un cheque que fue rechazado por cualquier motivo, de parte de la institución de crédito respectiva, provoca que no sea cubierto el pago de contribuciones y, en su caso, además produce la causación de accesorios, la obligación de cubrir dicha indemnización, que en sí misma tampoco dará lugar al pago de recargos ni produce el efecto de actualización. Por consiguiente, los accesorios tampoco dan lugar al pago de sanciones.

5. La determinación de sanciones relativas a una obligación fiscal incumplida, requerida o determinada por la autoridad, en la que no existe un monto de contribución a pagar, provoca el establecimiento a cargo del contribuyente, primero, de la comisión de la infracción, y segundo, de la imposición de una multa. En ambos casos se requiere que la infracción y la multa aplicable se encuentren perfectamente identificadas en el presupuesto de la norma jurídica aplicable al caso de que se trate, en forma exacta y expresa, debido a que el artículo 5 del CFF establece el método de interpretación estricta cuando una autoridad determina la existencia de una infracción y decide fincar o aplicar la multa respectiva.

6. Cuando el particular o el contribuyente están conscientes de la existencia de una obligación fiscal que no se ha cumplido en tiempo y forma, deben reconocer que si la obligación es meramente informativa o declarativa, es muy conveniente presentar la declaración de que se trate en forma espontánea, lo que anularía el supuesto de infracción y la procedencia de la sanción.

7. Cuando el contribuyente sabe que el incumplimiento de la obligación fiscal implica la omisión del pago de una obligación tributaria, debe entender que ya se trata de un crédito fiscal y, mientras sea susceptible de regularización espontánea, se considera que el crédito fiscal es autodeterminado por el propio contribuyente, cuya regularización unilateral implica cubrir el pago de las contribuciones omitidas, actualizadas y con los accesorios que se hubieren ya generado por el tiempo transcurrido desde su omisión y hasta que se realice el pago espontáneo, excluyendo las sanciones, si efectivamente actuó de manera unilateral y voluntaria, es decir, espontáneamente. En caso de que sean las autoridades fiscales quienes, con motivo del ejercicio de sus facultades, determinaron la existencia del crédito fiscal, entonces se incluirán las sanciones por las infracciones que se hubieren cometido por el contribuyente.

8. En efecto, cuando existe esa omisión en el pago de una contribución y ésta es requerida o descubierta por la autoridad fiscal, la naturaleza primaria del adeudo no evita que sea concebida como crédito fiscal; pero ante la falta de espontaneidad, el contribuyente no evita la aplicación de sanciones que se determinan con relación al monto de la contribución omitida, para lo cual se podría estar a los beneficios que otorga el artículo 17, primero y segundo párrafos de la LFDC. En el primero se establece el límite de un 20% del importe de las contribuciones omitidas, si éstas se cubren con los accesorios legales generados antes de que se emita la última acta parcial o el oficio de observaciones; o conforme al segundo párrafo del precitado artículo 17, del 30% sobre el monto de las contribuciones omitidas, si se regularizan y cubren después de la notificación de la última acta parcial o el oficio de observaciones, pero antes de que se emita el oficio liquidatorio. De no procederse en los términos antes comentados, el importe de la multa sería del 55% y hasta el 75%, si fue emitido el oficio liquidatorio, conforme al artículo 76 del CFF.

9. La determinación de un crédito fiscal descubierto o producido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación (revisión) y liquidación –determinación en cantidad líquida del importe total del crédito fiscal– dependerá siempre de un orden cronológico que se lleva a cabo por parte de las autoridades competentes, y es el que se muestra a continuación:

a) La autoridad fiscal competente, material y territorialmente, en primer lugar, debe ejercer sus facultades de comprobación, de cuyo resultado pueda resultar la determinación de la existencia de un crédito fiscal que se integre por

contribuciones omitidas y accesorios legales.

b) Para la determinación en cantidad líquida del crédito fiscal derivado del ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad debe ejercer sus facultades liquidadoras o determinadoras del monto total del crédito fiscal de que se trate, así como de los accesorios legales generados.

c) Para hacer efectivo el crédito fiscal, la autoridad en su calidad de sujeto acreedor puede ejercer sus facultades dentro del procedimiento administrativo de ejecución, que es un procedimiento coercitivo, es decir, que se realiza aun en contra de la voluntad del contribuyente deudor, pero sólo se puede realizar por mandato de autoridad competente, para obtener la garantía del interés fiscal, de conformidad con los artículos 145 y 145-A del CFF; en cambio, cuando el crédito fiscal se ha hecho exigible a favor de la autoridad fiscal, se procederá a su cobro forzoso, de conformidad con los artículos 151 y subsecuentes, del propio Código en cita.

De los tres conceptos de las facultades que han sido reseñadas, es claro entender que la autoridad no puede actuar de forma inversa o de manera desordenada, pues la lógica jurídica indica que no se puede cobrar un adeudo que no ha sido determinado en cantidad líquida y, a la vez, que un crédito no se puede determinar si el contribuyente no ha sido sujeto a las facultades de comprobación, al tenor del último párrafo del artículo 42 del CFF, que hayan dejado a salvo los Derechos Humanos de legalidad, seguridad jurídica y, las de previa audiencia o de audiencia del contribuyente, en cuyo defecto, los actos de autoridad serían ilegales.

2.2. PAGO DE CONTRIBUCIONES Y APLICACIÓN DE LOS PAGOS

El CFF señala la forma de aplicar los pagos, en moneda nacional y extranjera, cuando se trata de obligaciones fiscales que se cumplen oportunamente, y también menciona los términos de aplicación de los pagos que se realicen, cuando se trata de créditos fiscales, los cuales se aplican primero a los accesorios legales generados y después a la suerte principal, como se advierte de lo establecido por el **artículo 20** de dicho ordenamiento, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquéllas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a **\$1,750,000.00** ; así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a **\$300,000.00** ; efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago.

Los medios de pago señalados en el séptimo párrafo de este artículo, también serán aplicables a los productos y aprovechamientos.

Para el caso de las tarjetas de crédito y débito, este medio de pago podrá tener asociado el pago de comisiones a cargo del fisco federal.

El Servicio de Administración Tributaria, previa opinión de la Tesorería de la Federación, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de los servicios de recaudación que presten las entidades financieras u otros auxiliares de Tesorería de la Federación, el cual formará parte de los gastos de recaudación.

Cuando se trata de declaraciones informativas o declarativas, su presentación espontánea evita la aplicación de sanciones e incluso de acciones penales, como en el caso de los datos que se deben actualizar con motivo de las modificaciones que se requieran en relación con el RFC, particularmente, la del domicilio fiscal, pues el señalamiento de “contribuyente no localizado” es punible, es decir, puede ser objeto de acción penal, de conformidad con el artículo 110, fracción V del CFF.

Los casos en que se incurre en delitos fiscales relacionados con las obligaciones fiscales de carácter declarativo o informativo y otras obligaciones que sean necesarias para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, se describen en los artículos **110 y 111 del CFF**, los cuales por su importancia se transcriben a continuación:

Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. (Se deroga).

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 de este Código, los altere o los destruya.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.3. DEFINICIÓN DE CRÉDITO FISCAL

El *crédito fiscal* es una prestación o contraprestación determinada en dinero y exigible en numerario o en especie por disposición legal, originada por el incumplimiento de pago del sujeto obligado a ello, cuya omisión permite al sujeto acreedor proceder legalmente a su cobro, en vía de exigibilidad o de devolución, una vez que se confirme jurídicamente la existencia del adeudo y la eficacia jurídica y/o inapelable de su exigibilidad o efectividad de cobro, para lo cual deben efectuarse los procedimientos señalados expresamente en las disposiciones fiscales establecidas para este propósito.

En términos generales, se dice que existe un crédito fiscal cuando no se cumplió con el pago de una obligación contributiva dentro del plazo legal establecido para ello; es decir, que la obligación incumplida necesariamente se refiere a la omisión parcial o total del “pago” de contribuciones; pero además, el artículo 4 del CFF incluye diversos supuestos a los que se les da el carácter de créditos fiscales, para lo cual se analizará en seguida el contenido de esta disposición:

Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de **contribuciones**, de sus **accesorios** o de **aprovechamientos**, incluyendo **los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir** de sus servidores públicos o de los particulares, así como **aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.**

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

(Énfasis añadido.)

Aunado a lo anterior, se encuentra otra definición para interpretar el “crédito fiscal”, por medio del *Diccionario Jurídico Mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, que lo define de la siguiente manera:

Crédito fiscal. Es el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación, en dinero o en especie, derivado de la ley, y como consecuencia de su soberanía. A este derecho del Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación jurídico fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes, quienes deben expresamente ser designados con las formalidades necesarias para acreditar su competencia material y territorial, que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el Estado tiene “la facultad económica-coactiva”. Además, el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial frente a otros créditos y acreedores, excepto los relativos a pensiones de todo tipo y los que correspondan a favor de los trabajadores del contribuyente deudor, y en los demás casos en los que otras disposiciones legales y las de carácter fiscal, les reconozca el carácter de preferencia de acreedores, frente al deudor común de diversos adeudos y obligaciones de pago.

De esta manera, tanto el artículo 4 del CFF como la definición antes citada nos dan, en vía de literalidad o interpretación directa, una clara definición de que es “un derecho que tiene el Estado” de percibir los conceptos considerados como créditos fiscales. Sin embargo, se puede considerar que más que un derecho, la connotación apropiada sería que la autoridad tiene “la facultad de hacer efectivos los créditos fiscales *exigibles* a su favor o por cuenta y petición de terceros”, puesto que la autoridad ejerce facultades y los particulares son quienes ejercen derechos y cumplen obligaciones.

No se trata de una consideración que pudiera entenderse de mera semántica (se entiende por semántica, lo que corresponde al “significado” de una palabra o a su sentido), porque lo más apropiado en este caso es que lo establecido en este artículo se refiera a la forma en que se ejercen las facultades por parte de las autoridades competentes y, para los particulares, se haga referencia tanto a sus derechos como a sus obligaciones.

Por lo mismo, considero que lo conveniente sería que este artículo 4 del CFF se corrigiera de tal manera que haga referencia a la facultad de cobro del crédito fiscal exigible; también que pueda señalarse la facultad del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria para hacer efectivos los créditos fiscales que necesariamente deben tener el carácter de “exigibles”, planteándose, asimismo, los conceptos que se consideran créditos fiscales, incluyendo los que sean en favor de los contribuyentes.

Aunque considero que el contribuyente puede adoptar el carácter de *acreedor* de un crédito fiscal cuando tiene a su favor el derecho de solicitar devoluciones, conforme a las hipótesis referidas en el artículo 22 del propio CFF, sin que ello modifique su carácter de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Dicho lo anterior, entenderíamos por *crédito fiscal exigible* aquella cantidad que la autoridad fiscal tenga la facultad de exigir y hacer efectivo su cobro, cuando se trate de:

1. Prestaciones en dinero o en especie derivadas de una ley fiscal o tributaria.
2. Los adeudos fiscales que provengan de contribuciones y sus accesorios.
3. Los que provengan de aprovechamientos y sus accesorios.
4. Los que deriven de responsabilidades que el Estado pueda exigir de sus servidores públicos o de los particulares, dentro del ejercicio de sus facultades.
5. Los que las leyes federales no fiscales les den el carácter de crédito fiscal, y las autoridades ejecutoras ejerzan sus facultades para obtener el pago por cuenta ajena.
6. La recaudación de los ingresos de la Federación debe realizarse por conducto de la SHCP, o por conducto de las autoridades que dicha secretaría faculte o designe.

En el caso de los particulares, la propuesta sería que se consideren créditos fiscales aquéllos en que los contribuyentes tengan el derecho de acreedor por importes o saldos determinados en dinero que existan en su favor, derivados de pagos indebidos o en exceso, realizados incorrectamente por el contribuyente o requeridos ilegalmente por la autoridad.

Lo anterior, entendiendo que el derecho de acreedor es propio y exclusivo de quien erogó el pago de contribuciones y/o accesorios, en los casos señalados por el artículo 22 del CFF, y con la limitación de la institución jurídica de la prescripción, regulada ésta por el artículo 146 del mismo ordenamiento precitado, cuyo efecto jurídico es la extinción del crédito fiscal, lo cual impedirá al sujeto acreedor hacer efectivo el cobro del adeudo no reclamado dentro del término legal establecido para ello, como consecuencia del Derecho Humano de seguridad jurídica existente en favor de los particulares; y por su parte, del requisito de legalidad, que por inactividad del particular libera a las autoridades fiscales del pago de créditos fiscales que ya consumaron el plazo de prescripción.

En este caso, se excepciona el carácter de sujeto activo que es atribuible a las autoridades fiscales, al interior de la relación jurídico-fiscal, única y exclusivamente, respecto de las cantidades que el particular tenga derecho a solicitar le

sean devueltas, incluyendo aquellas que provengan de sentencias ejecutoriadas, en las que se hubieran realizado uno o varios pagos, y se obtenga sentencia favorable que anule la causa del pago, así como las que puedan derivar del amparo otorgado contra actos legislativos; es decir, el amparo contra alguna ley fiscal, cuando para ello se hubiera materializado el pago de la obligación fiscal, como elemento material del acto legislativo reclamado, en la inteligencia de que la persona que tiene derecho a la devolución es precisamente quien de su patrimonio efectuó el pago de la contribución, no así respecto de quienes realicen únicamente la retención o recaudación del pago de las contribuciones.

El importe de la devolución tiene el mismo carácter de crédito fiscal, puesto que la causa que lo origina proviene de la relación jurídico-tributaria, de la que se deducen los resultados fiscales definitivos y, por su parte, el fondo financiero de donde se obtienen los recursos para la devolución de los montos que procedan son proveídos por la Tesorería de la Federación (TESOFE), que los obtiene y proporciona de la propia recaudación de los ingresos tributarios federales, lo que indica la naturaleza fiscal del crédito en favor del contribuyente, cuyo concepto es idóneo para ser incorporado al artículo 4 del Código que nos ocupa.

Para mejor ilustración, veamos el contenido del artículo 22 del CFF, que actualmente señala lo siguiente:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de este artículo.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.

2.4. CAUSAS DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

El crédito fiscal se produce por el solo incumplimiento de pago de una obligación fiscal, pero puede calificarse en incumplimiento *doloso* o *culposo*.

2.4.1. INCUMPLIMIENTO DOLOSO

Éste se presenta cuando el sujeto comete una infracción o delito con la intención consciente y/o deliberada de realizarlo, por lo que hay dolo cuando es comprobable que el infractor entendía el efecto de causar intencionalmente un resultado, con pleno conocimiento y/o conciencia de la antijuridicidad del hecho. El incumplimiento doloso lleva implícito dos elementos, a saber:

1. *Moral o ético*, porque existe conciencia o entendimiento de que se violenta o infringe la norma jurídica fiscal.
2. *Volitivo*, porque existe voluntad o decisión de realizar la conducta antijurídica y producir la consecuencia deseada.

Por tanto, el dolo está vinculado al aspecto psicológico del particular y la voluntad de realizar un acto o hecho contrario a las disposiciones jurídicas, que se traduce en buscar un resultado deliberado en su beneficio, aun cuando se conozca que tal hecho es sancionable por las leyes fiscales.

Lo anterior se ejemplifica cuando se pretende defraudar al erario mediante la falsificación de documentos, recibos y demás documentación oficial, como hologramas, declaraciones u otros comprobantes que no toleren un análisis de autenticidad; incluso la omisión deliberada de los ingresos y demás conceptos sujetos al pago de contribuciones, y la negación a inscribirse en el padrón fiscal o declarar falsamente datos respecto de sus obligaciones fiscales, particularmente, los relacionados con el RFC.

Por consiguiente, el incumplimiento doloso suele presentar causas agravantes en la comisión de infracciones y evidencia la comisión de algún delito fiscal que, dependiendo de la gravedad de los actos realizados por el sujeto pasivo de la obligación fiscal, podría provocar adicionalmente que la pena de prisión pueda ser declarada como “calificada” por un juez federal en materia penal, lo que incrementaría la pena de prisión en los términos que señala la segunda parte del artículo 108 del CFF.

2.4.2. INCUMPLIMIENTO CULPOSO

Este tipo de incumplimiento, en cambio, ocurre cuando se deja de responder ante las normas impositivas, pero sin depender de la voluntad o intención franca de hacerlo, ya sea por falta de conocimiento o incorrecta interpretación de las disposiciones fiscales, descuido, negligencia, falta de liquidez, imprevisión, error, imprudencia, impericia o cualquier causa no voluntaria ni deliberada, que produce como consecuencia jurídica la aplicación de sanciones de carácter pecuniario, es decir, de tipo económico, independientemente del pago de las contribuciones y demás accesorios legales, de modo que la “culpa” de la infracción consumada es independiente de las causas que la produjeron, pero permite a las autoridades competentes identificar al sujeto o contribuyente que debe responder por tal incumplimiento, y aplicar las sanciones que procedan, en cuyo caso no existen elementos jurídicos para proceder penalmente contra el contribuyente.

2.4.3. INCUMPLIMIENTO SIN CULPA O POR CAUSAS EXTERNAS

El incumplimiento así denominado se presenta cuando se incumple con la obligación fiscal por causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes, ya sea por fuerza mayor o caso fortuito.

En el primero de los casos, la no atención al deber señalado en las disposiciones fiscales puede ser provocada por causas humanas (como los derivados de la inseguridad pública, entre ellos, el robo o el secuestro del sujeto obligado) o, en su caso, los provenientes de accidentes o siniestros inusitados, los que colocan al contribuyente en imposibilidad material de dar cumplimiento a sus obligaciones, desde luego, cuando ello es perfectamente comprobable.

En el segundo –el caso fortuito–, hay fenómenos naturales que impiden cumplir oportunamente con la ley fiscal, como sería el caso de una inundación, terremoto o cualquier fenómeno de este tipo. En este supuesto, las autoridades no sólo deben dar apoyo material a los afectados, sino también decretar programas de condonación a los particulares que, siendo contribuyentes cautivos, resultaron afectados en relación con las contribuciones omitidas y sus accesorios, dentro de los términos y limitaciones señaladas en el artículo 39 del CFF.

Como se ha ilustrado, al igual que ocurre en otras ramas del Derecho, tanto en materia fiscal como administrativa, para que las disposiciones jurídicas sean obedecidas y cumplidas, el legislador incluye el efecto sancionador en caso de inobservancia o incumplimiento del destinatario de la norma jurídica, y en el caso concreto, se requiere que al no acatar el contribuyente una obligación de dar, permitir y/o tolerar los actos de autoridad, hacer o no hacer en el ámbito fiscal, cumplir las obligaciones fiscales, etc., traerá como consecuencia la aplicación de sanciones administrativas o penales, no sólo en cuanto al sujeto directo de la imposición, sino también respecto del responsable solidario o, en su caso, de quienes intervinieron en la causa de incumplimiento, cuya conducta pueda ser calificada de dolosa o culposa, y derivada de esa calificación que se le atribuya al incumplimiento de que se trate, se producirá la aplicación de sanciones administrativas y/o penales.

2.5. FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

La obligación fiscal se extingue cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cumple con la obligación específica a su cargo en tiempo y forma y, en su defecto, cuando la obligación de pago de las contribuciones se realiza en forma extemporánea a las fechas señaladas por las disposiciones legales aplicables, ya sea que se trate de créditos fiscales que deben cubrirse por el deudor, o el pago se realice de manera espontánea o cuando se ejerzan por parte de la autoridad competente las facultades de cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución. En fin, el pago del crédito fiscal es la única forma inmediata de extinguirlo, entendiendo por “extinción” todo aquello que libere o produzca la desaparición o satisfacción definitiva de una obligación fiscal pendiente de pago.

2.5.1. EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Ésta se refiere a las posibles causas que satisfacen, eliminan, liberan, cancelan, extinguen o cesan definitivamente, y de forma jurídica, el crédito o adeudo fiscal, ya sea por haberse satisfecho la obligación de pago o por presentarse algún supuesto que libere de éste al deudor, o impida su cobro en forma definitiva al sujeto acreedor, como sucede en los casos que se mencionan más adelante.

2.5.2. PAGO DEL CRÉDITO FISCAL

La forma más inmediata de extinguir un crédito fiscal es mediante el pago señalado en el artículo 20 del CFF, de conformidad con las hipótesis contempladas en este numeral.

2.5.3. FORMAS DE PAGO

El artículo 20 del CFF establece en su primer párrafo que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, y aclara que si el pago debe efectuarse en el extranjero, se podrá realizar en la moneda del país de que se trate. En este último caso, precisa que la equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América (EUA), publicada en el DOF por parte del Banco de México (Banxico), que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio que rigiera con anterioridad a la fecha en que se hubieran generado las contribuciones; de modo que las monedas extranjeras distintas al dólar americano serán tomadas al valor equivalente de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique Banxico en el citado diario, y en fecha anterior a la causación de las contribuciones respectivas.

2.5.4. PAGO EN EFECTIVO

El propio artículo 20 del Código señala que se aceptará como medio de pago de las contribuciones el pago en efectivo, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos en favor de la TESOFE. Todos estos medios, por su eficacia, han sido considerados como pago en efectivo, porque corresponden a recursos dinerarios de los que puede disponer inmediatamente la autoridad fiscal competente.

2.6. ORDEN DE APLICACIÓN DE LOS PAGOS

El orden considerado por el legislador federal para el pago de créditos fiscales se menciona en el artículo 20 del Código de referencia, en los siguientes términos y con la excepción que también se expresa en esta disposición, que es del tenor siguiente:

Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

...

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

...

(Énfasis añadido.)

2.6.1. PAGO A PLAZOS

Una de las posibilidades para cubrir los créditos fiscales es la relativa al pago a plazos, el cual se puede solicitar en parcialidades o en fecha diferida, conforme a los supuestos previstos en el artículo 66 del CFF, que establece las condiciones, limitaciones y requisitos para que la autoridad fiscal federal autorice al contribuyente para que éste realice el pago a plazos en los supuestos antes referidos y bajo ciertas condiciones y limitaciones, cuyo texto es el siguiente:

Las autoridades fiscales, **a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido**, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo **exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para el pago en parcialidades**, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización del pago a plazos podrá modificarse para el crédito del que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite su autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

(Énfasis añadido.)

2.6.2. PAGO DIFERIDO

A diferencia del pago en parcialidades, el pago diferido es utilizado en casos excepcionales por los contribuyentes, y consiste en señalar una fecha cierta y posterior a la solicitud y su autorización oficial, que puede otorgarse hasta por doce meses.

Cuando el contribuyente pide que se difiera la fecha de pago en fecha futura y cierta, debe otorgar la garantía del interés fiscal, salvo que se dispense esta obligación de garantizarlo; esta modalidad de pago resulta ser muy útil para los contribuyentes que tienen altas temporadas de ingresos en momentos específicos de un ejercicio fiscal, según la naturaleza de su actividad preponderante, lo que permite que a falta de liquidez, el contribuyente pueda capitalizarse, para cubrir sus obligaciones fiscales adeudadas y las que se generen en curso, mientras se ha diferido, previa autorización de la autoridad fiscal competente, para cubrir así el pago de un crédito fiscal plenamente identificado.

2.6.3. PAGO EN PARCIALIDADES

Es el medio más conocido y utilizado por los contribuyentes que han incurrido en mora de sus obligaciones de pago de contribuciones, para lo cual se solicita a la autoridad competente que el particular o contribuyente pueda realizar pagos sucesivos y mensuales, que no excedan de 36 meses.

Actualmente, los contribuyentes deben cubrir como primer pago el equivalente al 20% del importe total del crédito fiscal, lo cual podría ser un obstáculo para que el deudor, quien carece de los fondos necesarios, pueda cubrir el porcentaje sugerido por el legislador. Lo anterior podría impedir que los contribuyentes acudan espontáneamente a solicitar el pago a plazos, lo que debe ser tema de reconsideración del contenido de esta exigencia del artículo 66 del CFF.

Por lo mismo, como complemento al artículo 66 del Código en estudio, es necesario transcribir el artículo **66-A** del mismo ordenamiento, que señala lo siguiente:

Artículo 66-A. Para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente:

I. Tratándose de la autorización del pago a plazos en parcialidades, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y pagadas en forma mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el saldo del párrafo anterior, el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos y la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de los pagos en parcialidades autorizados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, de conformidad con los artículos 17-A y 21 de este Código, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

II. Tratándose de la autorización del pago a plazos de forma diferida, el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto a liquidar por el contribuyente, se calculará adicionando al monto referido en el párrafo anterior, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos de forma diferida, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo y por el monto que se diferirá.

El monto para liquidar el adeudo a que se hace referencia en el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

III. Una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo al que se hace referencia en la fracción II del artículo 66 de este Código, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado de acuerdo a lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo.

La autoridad podrá dispensar la garantía del interés fiscal en los casos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

IV. Se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A y 21 de este Código, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.

V. Los pagos efectuados durante la vigencia de la autorización se deberán aplicar al periodo más antiguo, en el siguiente orden:

a) Recargos por prórroga.

b) Recargos por mora.

c) Accesorios en el siguiente orden:

1. Multas.

2. Gastos extraordinarios.

3. Gastos de ejecución.

4. Recargos.

5. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

d) Monto de las contribuciones omitidas, a las que hace referencia el inciso a) de la fracción II del artículo 66 de este Código.

VI. No procederá la autorización a que se refiere este artículo tratándose de:

a) Contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago a plazos, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago a plazos, entendiéndose como uso indebido cuando se solicite cubrir las contribuciones y aprovechamientos que debieron pagarse por motivo de la importación y exportación de bienes y servicios, contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores, al mes en el que se solicite la autorización, cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas; cuando procediendo el pago a plazos, no se presente la solicitud de autorización correspondiente en los plazos establecidos en las reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria, y cuando dicha solicitud no se presente con todos los requisitos a que se refiere el artículo 66 de este Código.

Durante el periodo que el contribuyente se encuentre pagando a plazos en los términos de las fracciones I y II del presente artículo, las cantidades determinadas, no serán objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye, salvo que el contribuyente se ubique en alguna causal de revocación, o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, supuestos en los cuales se causará ésta de conformidad con lo previsto por el artículo 17-A de este Código, desde la fecha en que debió efectuar el último pago y hasta que éste se realice.

(Énfasis añadido.)

2.6.4. PAGO CON BIENES O DACIÓN DE PAGO

Otra posibilidad para que el contribuyente pueda regularizar sus créditos fiscales consiste en la entrega de bienes, cuando no exista otra forma de pago, específicamente por la carencia de ingresos o recursos dinerarios suficientes para cubrir sus créditos fiscales, pero en cambio dispone de bienes propios o aun de terceros que en forma solidaria ayuden al deudor para ofrecerlos a las autoridades recaudadoras competentes en pago de los créditos fiscales respectivos.

De tal suerte que la iniciativa de esta posibilidad de pago es por cuenta del contribuyente o deudor de créditos fiscales, quien debe realizar el ofrecimiento de pago con bienes muebles o inmuebles, mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

2.7. PAGO MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN DE BIENES OFRECIDOS COMO GARANTÍA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Cuando el contribuyente constituye garantía del interés fiscal, bajo la modalidad de embargo precautorio referido por la fracción V del artículo 141, o cuando la autoridad realiza el embargo precautorio en términos de los numerales 145 y 145-A, todos éstos del CFF, los bienes embargados pueden ser objeto de efectividad de cobro cuando el crédito fiscal se ha hecho exigible.

En este caso, el depositario de los bienes embargados los debe poner a disposición inmediata de la autoridad que los requiera, para que se lleve a cabo el procedimiento de remate o adjudicación, previo avalúo de los mismos, el cual registrará para la aplicación del *valor de adquisición* de éstos, que será siempre menor a su valor comercial (actualmente se establece en un 60% del valor referido, conforme al artículo 191 del CFF), porcentaje que puede variar conforme a las posibles modificaciones de las disposiciones fiscales establecidas en el mismo Código.

Asimismo, el importe que resulte del precio de remate, respecto del valor de adjudicación, tomado en los porcentajes referidos, será considerado para efectos de pago como “producto”, cuya cantidad o importe respectivo se aplicará al adeudo fiscal del contribuyente.

Si existe remanente (saldo o diferencia) a favor del contribuyente, la autoridad fiscal deberá entregarlo al deudor fiscal, excepto cuando ésta deba aplicar el remanente en vía de compensación a otros adeudos exigibles a cargo del deudor fiscal, o cuando el propio contribuyente solicite tal compensación, incluso en los créditos fiscales por los que se tenga autorización para pagarlos a plazos, en términos de los artículos 66, 66-A y 196 del CFF.

Por lo contrario, si resulta una diferencia a cargo del contribuyente, éste deberá responder del pago del saldo supérstite bajo su responsabilidad.

Para ilustrar las consideraciones anteriores, veamos el contenido de las siguientes disposiciones:

Artículo 191. Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos de este artículo.

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones tendrán la naturaleza de dación en pago.

Artículo 194. El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el Artículo 20 de este Código.

(Énfasis añadido.)

Artículo 195. En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

(Énfasis añadido.)

Artículo 196. En el caso de que existan excedentes en la adjudicación a que se refiere el artículo 191 de este Código, después de haberse cubierto el crédito fiscal y sus accesorios en los términos del artículo 194 de este Código, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito, hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente. En el caso de que la enajenación no se verifique dentro de los 24 meses siguientes a aquél en el que se firmó el acta de adjudicación correspondiente, **los excedentes de los bienes, descontadas las erogaciones o gastos que se hubieren tenido que realizar por pasivos o cargas adquiridas con anterioridad a la adjudicación, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta el último mes del plazo antes citado.** La entrega a que se refiere este artículo se realizará en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando se lleve a cabo el remate, el importe obtenido como producto de éste se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 de este Código, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. **El remanente del producto mencionado será el excedente que se entregará al contribuyente o embargado, salvo que medie orden de autoridad competente, o que**

el propio deudor o embargado acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

(Énfasis añadido.)

La posibilidad de ofrecer como medio de garantía del interés fiscal el embargo en la vía administrativa es propia del contribuyente, es decir, corresponde al deudor fiscal el ofrecer esta modalidad de garantía, lo que no ocurre con las instituciones de crédito (bancos), las entidades financieras (instituciones de fianzas o instituciones o asociaciones de seguros) y las organizaciones auxiliares de crédito (almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero), las cuales, por su propia naturaleza, no pueden permitir el embargo en cualesquiera de sus modalidades, ni de autoridades ni de particulares, pues se considera, en todos los casos, que cualquiera de estas entidades e instituciones que fueran afectadas por algún embargo se colocarían en el supuesto de revocación de la autorización otorgada oficialmente para actuar como tales, debido a que sus funciones o actividades están vigiladas y controladas por el Estado.

Fuera de estos casos, los contribuyentes pueden ofrecer el embargo de bienes en la vía administrativa para garantizar el interés fiscal de la Federación, aun cuando son seis las hipótesis consideradas como medios de garantía del interés fiscal, como se expresa en el artículo 141 del CFF, pero en este momento, relacionado con el tema que nos ocupa, sólo veamos lo relativo a la fracción V de esta disposición, que se refiere al embargo en la vía administrativa, como a continuación se transcribe:

Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

V. Embargo en la vía administrativa.

...

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

(Énfasis añadido.)

Como se puede apreciar, el embargo en la vía administrativa se puede ofrecer como garantía del interés fiscal, pero el

ofrecimiento debe realizarlo el contribuyente dentro del plazo establecido por las disposiciones en cada supuesto.

Respecto de esto último, aun cuando se pretende establecer que el *plazo general* es de 30 días, más adelante podremos comprobar que existen excepciones a dicho plazo.

En ese sentido, podemos aprovechar este preámbulo para hacer notar algunas inconsistencias referentes a esa disposición, relacionadas con los realces que se agregaron, dada su importancia.

1. Se dice que la garantía del interés fiscal debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento, pero debe apreciarse que esto último *no puede aplicarse* cuando el monto del crédito fiscal ha llegado al tope de generación de accesorios y de actualización, dentro de los límites señalados por los artículos 21 y 67 del Código que se comenta, o bien, cuando el importe a garantizar sólo comprenda los gastos de ejecución o cuando se trate de diferencias de pagos provisionales, que no afecten el pago de la declaración definitiva de un ejercicio fiscal, o en el caso de que la totalidad de los bienes embargados al contribuyente fuesen insuficientes para cubrir el monto del crédito fiscal, en los términos del artículo 144 del mismo ordenamiento legal.

2. Se menciona también que *en ningún caso* las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía, lo que se contrapone a lo señalado en el artículo 66-A, fracción III, segundo párrafo, del propio Código, el cual señala que podría dispensarse el otorgamiento de la garantía del interés fiscal en lo relativo al pago a plazos.

3. Con relación al artículo 135 de la Ley de Amparo se establece que, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la TESOFE o la entidad federativa o municipio que corresponda, lo que se cuestiona porque no se indica que *existe una excepción* a esta obligación, que es cuando la cantidad para obtener la suspensión del acto reclamado exceda las posibilidades del quejoso.

4. Respecto de lo mencionado en el artículo 141, en los casos en que de acuerdo con la LFPCA se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) la suspensión contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que se cobren ante la TESOFE o la entidad federativa o municipio que corresponda; aunque se omite precisar la excepción relativa a la incapacidad económica del deudor para cumplir este requisito, que en cambio sí se reconoce en el texto de la ley de dicho Tribunal; además, puede presentarse el caso previsto en el artículo 133-A, fracción I, tercer párrafo del inciso d), y de su fracción II, penúltimo párrafo, del CFF, que señalan la suspensión del acto impugnado ante el referido Tribunal especializado, consistente en la resolución recaída al recurso de revocación, es decir, que en este caso, *la suspensión procede por ministerio de ley* cuando sea solicitada ante el TFJA.

Con las anteriores observaciones, ahora veamos lo señalado actualmente en el artículo 145 del Código de que se trata, que establece lo siguiente:

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.

En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabé sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, **para la liberación de los bienes embargados.**

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. **La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.**

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.

(Énfasis añadido.)

Por otro lado, es muy importante destacar que el contribuyente efectivamente puede señalar los bienes que ofrece como garantía del interés fiscal, pero existen dos limitantes para ello: por un lado, respecto de los bienes que expresamente se consideran inembargables, de conformidad con el artículo 157 del CFF, y por el otro, que dentro de los bienes del deudor, la autoridad designada para realizar la traba o aseguramiento de bienes o embargo debe procurar el orden de los bienes preferentes que señalan los artículos 155 y 156 del mismo ordenamiento legal, que ordenadamente se transcriben a continuación:

Artículo 155. La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, **tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar**, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

En el caso de que se embarguen depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente a que se refiere el párrafo anterior, el monto del embargo sólo podrá ser hasta por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciera o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

(Énfasis añadido.)

Artículo 156. El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

- a)** Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
- b)** Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- c)** Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.

(Énfasis añadido.)

Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Por su parte, las disposiciones aplicables para llevar a cabo la efectividad de cobro de los créditos fiscales exigibles, principalmente, son los artículos 150, 151, 152, 191, 194, 196 y demás relativos del CFF, disposiciones que en su conjunto corresponden al fin coercitivo del procedimiento administrativo de ejecución porque el mandamiento de la autoridad competente y la intervención de las autoridades ejecutoras está orientado específicamente a realizar el cobro efectivo, y aun forzoso, de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, como se precisa en el artículo 151 de ese ordenamiento legal, que a continuación se transcribe:

Artículo 151. Las autoridades fiscales, **para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales**, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155,

fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabaje sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

(Énfasis añadido.)

Derivado de las posibilidades de realizar el embargo precautorio, el embargo en la vía administrativa o el embargo para efectividad de cobro, **es necesario que el contribuyente tenga conocimiento de que la intervención de las autoridades fiscales en dichos casos dará lugar al pago de gastos de ejecución, por cada gestión de cobro**, en los casos, porcentajes e importes mínimo y máximo precisados por el artículo 150 del Código de que se trata y también, sin perder de vista, las limitantes referidas por los artículos 74-A, 74-B y 74-C del RCFF, que dada su importancia se transcriben y comentan a continuación:

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$380.00² se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$59,540.00.³

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y

edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

(Énfasis añadido.)

Como se puede advertir de lo señalado por el artículo 150 del CFF, los gastos de ejecución se generan en razón de un 2% por cada gestión de cobro que realice la autoridad, con relación al monto del crédito fiscal; sin embargo, se establecen límites determinados en cantidad específica, de un mínimo y un máximo del importe de los gastos de ejecución, por cada gestión de cobro, cuyas cantidades serán actualizadas conforme al artículo 17-A, sexto párrafo de este ordenamiento legal. De igual modo, los conceptos por los que se genera el pago de gastos de ejecución pueden enumerarse de la siguiente manera:

1. Por requerimiento de pago.
2. Por el embargo.
3. Por la adjudicación o remate.
4. Otros gastos asimilados a la ejecución, cuando éstos se efectúen en relación con los bienes y los gastos necesarios para su adjudicación o remate.

No obstante, se agregan otras limitantes con relación al monto o importe de los gastos de ejecución, conforme a los artículos 74-A, 74-B y 74-C del RCFF, que señalan lo siguiente:

Artículo 74-A. No se cobrarán los gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 del Código, cuando los créditos fiscales respecto de los cuales se ejercitó el procedimiento administrativo de ejecución que dio lugar a dichos gastos, hayan quedado insubsistentes en su totalidad mediante resolución o sentencia definitiva dictada por autoridad competente.

(Énfasis añadido.)

Artículo 74-B. Cuando el requerimiento y el embargo a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, se lleven a cabo en una misma diligencia se efectuará un solo cobro por concepto de gastos de ejecución.

(Énfasis añadido.)

Artículo 74-C. Las autoridades fiscales, para la determinación del monto de los gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, considerarán como un solo crédito, la totalidad de los adeudos que se determinen en una resolución, así como la totalidad de los adeudos por los que se solicite, en un mismo acto, el pago en parcialidades, aun cuando provengan de diferentes contribuciones o correspondan a años distintos.

(Énfasis añadido.)

Como se hace notar, los gastos de ejecución están limitados en los casos referidos en estas disposiciones, de ahí que sea importante tener conocimiento de estos supuestos para así evitar el pago indebido o excesivo de estos accesorios legales.

2.8. REMANENTES EN LA APLICACIÓN DE LOS PRODUCTOS DE BIENES EMBARGADOS

El artículo 196 del Código en cita dispone el destino de los excedentes del producto del remate o la adjudicación de los bienes del deudor, en los términos siguientes:

Artículo 196. En el caso de que existan excedentes en la adjudicación a que se refiere el artículo 191 de este Código, después de haberse cubierto el crédito fiscal y sus accesorios en los términos del artículo 194 de este Código, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito, hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente. En el caso de que la enajenación no se verifique dentro de los 24 meses siguientes a aquél en el que se firmó el acta de adjudicación correspondiente, los excedentes de los bienes, descontadas las erogaciones o gastos que se hubieren tenido que realizar por pasivos o cargas adquiridas con anterioridad a la adjudicación, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta el último mes del plazo antes citado. La entrega a que se refiere este artículo se realizará en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando se lleve a cabo el remate, el importe obtenido como producto de éste se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 de este Código, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se entregará al contribuyente o embargado, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el propio deudor o embargado acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

2.9. DEL DEPOSITARIO Y SU RESPONSABILIDAD PENAL PARA GUARDAR, CONSERVAR Y CUSTODIAR LOS BIENES EMBARGADOS ASIGNADOS A SU DEPOSITARÍA

Es importante recordar que el aseguramiento de bienes del deudor, en cualquiera de sus modalidades de embargo, lleva implícita la designación de un depositario, quien responderá de la guarda, custodia, mantenimiento, conservación y entrega de los bienes embargados en favor de las autoridades fiscales ejecutoras, hasta en tanto no sea removido de esta obligación jurídica, o bien, cuando se cancele la traba del embargo o quede sin efectos por resolución o sentencia firme.

Al respecto, el artículo 153 del CFF señala lo siguiente:

Artículo 153. Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

(Énfasis añadido.)

Quien acepta el cargo de depositario, independientemente de que sea o no representante legal del contribuyente deudor, *adopta jurídicamente el carácter de responsable directo de la guarda y custodia de los bienes relacionados en el Acta de Embargo*, lo que tiene efectos jurídicos consecuentes al cargo, particularmente de carácter penal, como lo señala el artículo 112 del CFF, que dispone lo siguiente:

Artículo 112. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, **con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido**, si el valor de lo dispuesto no excede de **\$137,770.00; ;** cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

(Énfasis añadido.)

2.10. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Generalmente, mediante el ejercicio de “facultades discrecionales” que se ejercen a petición de los contribuyentes, puede la autoridad competente, dotada de dichas facultades, otorgar parcial o totalmente la condonación o la reconsideración para la revocación de las resoluciones que determinaron los créditos fiscales y, en otros casos, cuando el Congreso de la Unión y el Poder Ejecutivo otorgan el beneficio de condonación de accesorios mediante disposiciones de orden público, particularmente en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) dictada en un ejercicio fiscal específico, en la que tradicionalmente se incluye el monto o cuantía de los créditos fiscales considerados incosteables y, por excepción, se crean programas de condonación de accesorios legales que permitan la regularización de los contribuyentes que han incurrido en mora del pago de sus contribuciones fiscales.

2.10.1. DE LA CONDONACIÓN DE SANCIONES

Existe en favor de los contribuyentes la posibilidad de solicitar la condonación parcial o total de las sanciones o multas, conforme al artículo 74 del CFF, el cual señala lo siguiente:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

(Énfasis añadido.)

El procedimiento para solicitar la condonación parcial o total de las sanciones resulta ser un tanto abstracto, en cuanto esta disposición no menciona los criterios o requisitos que podrían cumplir los contribuyentes para obtener el beneficio de condonación.

Esta circunstancia obedece a que la autoridad competente en verdad aplica un juicio o decisión muy subjetivos o personalísimos, que corresponden, desde luego, a su facultad discrecional, misma que le permite pronunciarse sin incurrir en responsabilidades, ya sea que resuelva conceder o negar la condonación que le ha sido solicitada. No obstante, la posibilidad real de obtener el otorgamiento de la condonación total de una sanción puede prosperar cuando se demuestre que la infracción no se cometió, o bien, cuando no exista adecuación entre los motivos y los fundamentos en que se apoyó la resolución sancionadora.

Asimismo, es posible que se obtenga la condonación parcial de las sanciones cuando las disposiciones fiscales mencionen expresamente la posibilidad de reducir el monto de la multa y, excepcionalmente, cuando el contribuyente demuestre ante las autoridades fiscales su estado de insolvencia económica, para lo cual la autoridad competente podrá otorgar la condonación parcial o total de la sanción, según las condiciones de la infracción, su gravedad o levedad, atendiendo a la actividad preponderante del contribuyente que solicita la condonación de las multas fincadas a su cargo.

Al respecto, también está el caso de las multas que por su cuantía se consideren incosteables, incluso en los casos contemplados en la LIF o en sus DT, vigentes en un ejercicio fiscal determinado.

2.10.2. DE LA RECONSIDERACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS

La reconsideración de créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales puede ser objeto de revocación dentro del ejercicio de facultades discrecionales, y por una sola ocasión, conforme al tercer párrafo del artículo 36 del CFF, bajo las siguientes limitaciones y consideraciones:

Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

(Énfasis añadido.)

Como se hace notar, el particular que “consintió” una resolución determinadora de créditos fiscales (entendiendo como consentimiento del acto de autoridad, el caso en que el contribuyente afectado no hizo valer los medios de defensa dentro del plazo establecido para ello, provocando que adopte firmeza el contenido de dicha resolución, como lo refiere al artículo 124, fracción IV, del CFF puede solicitar la reconsideración de la resolución que, habiendo quedado firme, pueda ser objeto de análisis de parte de la autoridad competente para verificar de su contenido si se emitió o no en contravención de las disposiciones fiscales aplicables, lo que debe demostrar fehacientemente el contribuyente que solicite la revisión discrecional del acto de que se trate, pues en caso contrario, la autoridad, al ejercer su facultad discrecional, al resolver la solicitud, negará la revocación solicitada.

Las condiciones que se requieren para dicha solicitud, son las siguientes:

1. Que no se hubiere hecho valer un medio de defensa contra la resolución determinadora de los créditos fiscales o que, de haberse hecho valer, la misma hubiere sido desechada o sobreseída, puesto que no se podría alegar que se hizo valer medio de defensa si éste no prosperó ni fue materia de resolución o sentencia.
2. Que hayan transcurrido los plazos para hacer valer los medios ordinarios de defensa, es decir, el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo ante el TFJA.
3. Que se demuestre fehacientemente que la resolución liquidadora de los créditos fiscales fue dictada en contravención a las disposiciones fiscales aplicables.
4. Que no haya prescrito el crédito fiscal en términos del artículo 146 del CFF, en cuyo defecto lo que procede es solicitar la declaratoria de prescripción, de conformidad con el último párrafo del precitado artículo 146.

2.10.3. DE LA CONDONACIÓN DE ACCESORIOS

Cuando en la LIF de un ejercicio fiscal específico o en sus DT se establezca la posibilidad de otorgar el beneficio de condonar accesorios legales, el contribuyente puede solicitar el otorgamiento de estos beneficios a la autoridad expresamente designada como competente para estos propósitos, pero sólo prosperará cuando el contribuyente peticionante se encuentre dentro de los casos y limitaciones que se establezcan legalmente con ese objetivo, incluso cuando se deban observar los acuerdos o decretos relacionados con las disposiciones que regulen la procedencia de este tipo de Decretos que permitan conceder condonaciones, cuya finalidad es evitar el cierre de actividades de los contribuyentes cuando éstos tengan la voluntad de regularizar su situación fiscal.

2.10.4. DE LA CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR INCOSTEABLES O POR INSOLVENCIA DEL DEUDOR

Tratándose de créditos fiscales incosteables, considerados así por su cuantía mínima o por ser mayor el costo de recuperación de créditos fiscales, la LIF puede autorizar a las autoridades la cancelación de los créditos que se ubiquen en estos supuestos, ya sea de oficio o previa verificación de la insolvencia del contribuyente, atendiendo precisamente la imposibilidad práctica de cobro.

Asimismo, el CFF establece estos mismos señalamientos en los artículos 146-B y 146-D, los cuales se transcriben a continuación:

Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento de este Código.

Artículo 146-D. Los créditos fiscales que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el artículo 191 de este Código, se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro.

Para estos efectos, se considera que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.

2.10.5. DE LA PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Considerada como una institución jurídica, la *prescripción* es **la extinción del crédito fiscal** por inactividad de la parte acreedora y mientras no exista reconocimiento del deudor de la existencia del crédito fiscal que interrumpa el plazo de prescripción, según los términos expresos del artículo 146 del CFF, que señala lo siguiente:

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

(Énfasis añadido.)

2.10.6. DE LAS FORMAS DE PAGO VIRTUAL

Se dice que existe un pago virtual cuando las disposiciones fiscales permiten la aplicación de saldos o créditos fiscales en favor del contribuyente, que puedan ser objeto de compensación o acreditamiento, respecto de saldos o créditos deudores del mismo contribuyente, frente a saldos o créditos fiscales a cargo de las autoridades fiscales competentes; es *virtual* porque tiene plena eficacia de pago, aun cuando se trata de ajustes de montos o créditos recíprocos entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

2.10.7. DE LA COMPENSACIÓN

El artículo 23 del CFF reconoce la figura jurídica de la *compensación*, cuyo origen se describe en el CCF, que en sus artículos 2185 y 2186 señala lo siguiente:

Artículo 2185. Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Artículo 2186. El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Como se advierte, se trata de la aplicación de saldos a cargo contra saldos a favor, en donde ambas partes se ubican en hipótesis de acreedor y deudor, por lo que *el pago es virtual* en lo que comprende al importe de deuda que se extingue entre las partes que son recíprocamente acreedoras y deudoras, precisamente, porque se ajustan tanto las cantidades acreedoras como las deudoras, según los saldos existentes, y después se determina si existen diferencias, que en el caso de créditos fiscales pueden ser a favor de la autoridad fiscal, en cuyo caso, la deuda supérstite debe ser pagada por el contribuyente.

Por lo contrario, cuando el saldo remanente es a favor del contribuyente, éste lo puede compensar contra saldos a su cargo de contribuciones futuras y a favor de la autoridad fiscal.

Por su parte, el artículo 23 del CFF menciona que la compensación está sujeta a los siguientes requisitos:

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración **podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación**, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, **que tuvieron remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.**

Si la compensación **se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente**, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, **cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.**

Las autoridades fiscales **podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.**

(Énfasis añadido.)

2.10.8. DEL ACREDITAMIENTO

La diferencia esencial entre la *compensación* y el *acreditamiento* es que mientras en la primera se *ajustan saldos*, en el segundo *se ajustan créditos a favor contra los créditos fiscales a cargo del mismo contribuyente*, incluyendo los conceptos que permitan acreditar estímulos fiscales contra los créditos fiscales existentes a cargo de un contribuyente, referidos por el artículo 25 del CFF.

Sin embargo, la figura de acreditamiento es mejor expuesta en los artículos 4 de la LIVA y 4 de la LIESPYS, por lo que, procurando su ilustración, veamos el contenido de estas disposiciones que se transcriben a continuación:

Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Artículo 4. El acreditamiento **consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.**

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable **el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.**

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión **sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente.** Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

(Énfasis añadido.)

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:

Artículo 4. Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), D), F), G), I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que se refieren los incisos A), C), D), F), G), H), I) y J) de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores o unidades de medida señalados en esta Ley, las tasas o cuotas que correspondan, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda. Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de esta Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados; de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas, así como de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos D), H), I) y J) de esta Ley. Tratándose de la exportación de bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción III de esta Ley, no será exigible el requisito previsto en esta fracción.

III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.

IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 2o., de esta Ley. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.

V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien, por la prestación del servicio o por la exportación de bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción III de esta Ley, por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.

Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

Cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado en los términos de este artículo contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado. El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles.

(Énfasis añadido.)

Como podemos advertir, el acreditamiento tiene cierta similitud con la compensación, particularmente, la relativa al efecto del pago virtual. Sin embargo, se trata de restar los créditos fiscales considerados a favor, contra los créditos que sean a cargo del mismo contribuyente, cuya mecánica permite determinar el resultado fiscal de los importes sujetos al acreditamiento fiscal, que producirán, a su vez, un resultado definitivo relacionado inmediatamente con el pago de la contribución de que se trate o, en su caso, del remanente del impuesto acreditable a favor del contribuyente.

2.10.9. DE LA DECLARATORIA DE INSOLVENCIA DEL DEUDOR

Cuando un contribuyente se ha colocado en estado de insolvencia, la autoridad fiscal competente puede declararlo insolvente, de oficio o por ministerio de ley, siempre que se verifiquen fehacientemente las causas que produjeron este estado de insolvencia y éste admita su análisis de verdad, es decir, que sea factible corroborar que se trata de acontecimientos ciertos.

La insolvencia determinada por la autoridad no libera precisamente del crédito fiscal, aunque sí permite establecer que el contribuyente deudor no puede hacer frente al crédito o créditos fiscales que existen a su cargo.

Así, si el particular se ve en la necesidad de suspender en definitiva sus actividades, podría considerarse que su adeudo es incobrable, pero si mantiene vigente su actividad, entonces existe la posibilidad de que supere su estado de insolvencia y, cuando ello ocurra, podría ser requerido del pago de los créditos fiscales que existan a su cargo, desde luego, cuando esté en posibilidad de pagar dichos créditos.

2.10.10. DE LOS CASOS FORTUITO Y DE FUERZA MAYOR

En relación con el tema que se aborda, es necesario referirnos nuevamente al artículo 73 del CFF, el cual reconoce a estos casos como excluyentes de responsabilidad fiscal. Asimismo, el artículo 39 prevé la posibilidad de que los créditos fiscales puedan ser cancelados o condonados, total o parcialmente, únicamente en los supuestos que señala. Para un mejor análisis, ambos numerales se transcriben a continuación.

En la parte que interesa, el **artículo 73** del Código que nos ocupa dispone que:

Artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o **cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito**. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso...

(Énfasis añadido.)

En estrecha relación con las hipótesis de fuerza mayor y caso fortuito, encontramos los supuestos referidos por el artículo 39 del mismo ordenamiento fiscal, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

2.11. DE LA CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR RESOLUCIÓN O SENTENCIA FIRME QUE DEJE SIN EFECTOS LA RESOLUCIÓN DETERMINADORA DEL CRÉDITO FISCAL

Cuando los contribuyentes no están conformes con la determinación de un crédito fiscal a su cargo, deben proceder a impugnar la resolución definitiva (en el entendido de que *resolución definitiva* es aquella que emite la autoridad fiscal en la que “define”, es decir, determina la existencia de un crédito fiscal a su cargo, o produce consecuencias de derecho que pueden modificar o incrementar sus obligaciones fiscales, o bien, afectar los derechos del contribuyente).

La impugnación de una resolución definitiva de las autoridades fiscales competentes consiste en que el contribuyente afectado con dicho acto de autoridad debe acudir, dentro del plazo establecido por las disposiciones fiscales, ante las autoridades o Tribunales competentes a hacer valer sus acciones, defensas o excepciones, para lo cual deberán cumplirse los requisitos de procedencia requeridos por las disposiciones fiscales, y acompañar los documentos que también señalen las normas jurídicas que regulen el medio de defensa de que se trate.

La procedencia de los medios de defensa provoca que el crédito fiscal quede en suspenso, debido a que estará supeditado a lo que resuelvan las autoridades o Tribunales competentes. En ese momento se dice entonces que el crédito fiscal no puede ser exigido porque la resolución que lo determina se encuentra *subjúdice* (es decir, se encuentra sujeta a decisión de juzgadores), de modo que la exigibilidad del crédito fiscal sólo puede producirse hasta que exista sentencia definitiva que declare su validez o eficacia definitiva, y en grado de cosa juzgada o inapelable. Por lo contrario, cuando la sentencia declare la nulidad o invalidez de la resolución impugnada, su efecto será el de producir la ineficacia del crédito fiscal; con ello se habrá extinguido totalmente éste.

No obstante los efectos de la resolución dictada en recurso administrativo o mediante sentencia, los cuales anulan una resolución liquidatoria de créditos fiscales y, consecuentemente, deja sin efectos los que se hubieran determinado, es importante apreciar si la revocación o anulación de la misma fue *de fondo*, esto es, si se demostró la inexistencia de las causas, así como la ineficacia de los fundamentos legales en que se apoyó el acto impugnado, en realidad se podría señalar que se liberó en forma definitiva el crédito fiscal.

En cambio, cuando la revocación o la sentencia anulatoria atendieron cuestiones *de forma o de procedimiento*, que produjeron a su vez la revocación o anulación del acto de autoridad, esta última puede emitir nuevamente otra resolución, y con ello se provocaría la existencia de nuevos créditos fiscales, hasta que se determine su procedencia definitiva o su improcedencia.

De lo anterior se debe apreciar que en tanto sean revocados o anulados los actos determinadores de créditos fiscales, éstos quedarán cancelados, se habrían extinguido y no podrían ser exigidos por las autoridades recaudadoras competentes, aunque pueden volver a producirse de parte de la autoridad fiscal competente, en tanto no se extingan sus facultades por *caducidad*, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 67 del CFF.

Así, mientras el contribuyente pueda hacer valer los medios de defensa existentes en su favor, incluyendo las peticiones de condonación o de reconsideración referidas por los artículos 74 y 36, tercer párrafo, respectivamente, del CFF, los créditos fiscales no podrán ser objeto de exigibilidad hasta que se resuelva sobre su procedencia definitiva, o bien, se declare en definitiva su ilegalidad, improcedencia o invalidez de la resolución de la que deriven los créditos fiscales, mediante sentencia definitiva que alcance el grado de cosa juzgada o resolución inapelable.

2.12. DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL Y LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Como parte de la existencia de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, es importante conocer la obligación de dejar a salvo el *interés fiscal* de la Federación mediante el otorgamiento de una *garantía* de las previstas en el artículo 141 del CFF, ya sea porque se hacen valer medios de defensa o se realicen peticiones de condonación o reconsideración, y aun cuando el contribuyente tenga créditos fiscales exigibles a su cargo, cuando soliciten el pago a plazos, sea diferido o en parcialidades, previsto en los artículos 66 y 66-A del mismo Código mencionado.

El propósito principal es que la autoridad tenga en su favor la garantía jurídica de que en el evento de hacerse exigible un crédito fiscal, el contribuyente responderá del pago respectivo, y este último podrá obtener de la autoridad competente, mientras se decida su medio de defensa o la solicitud de que se trate, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que ofrece al contribuyente el beneficio de que la autoridad recaudadora (ejecutora) no

realizará actos relativos al inicio del citado procedimiento, y que los tribunales competentes puedan otorgar la

suspensión de los actos impugnados.

Para poder apreciar esto, habría que considerar que los créditos fiscales pueden ser autodeterminados por el contribuyente, cuando actúa de manera espontánea y, en su caso, podría ser la autoridad fiscal la que, al ejercer sus facultades de comprobación y liquidación (determinación de créditos fiscales mediante la emisión de una resolución definitiva), provoque al particular la obligación de ofrecer la garantía del interés fiscal, precisamente para dejar a salvo este último y obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Para ilustrar estas consideraciones, analicemos los principales fundamentos de los que se deduce la obligación de constituir u otorgar la garantía del interés fiscal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 65 del CFF:

Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, **así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios**, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, ...

(Énfasis añadido.)

Como resultado del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades pueden ejercer sus *facultades de liquidación*, que consisten, básicamente, en determinar en cantidad líquida el importe de las contribuciones omitidas, su actualización y los accesorios que procedan.

Cuando los actos de fiscalización provengan de la revisión de gabinete o de escritorio, regulada por los artículos 42, fracción II, 46-A y 48 del CFF, se pronunciará con fundamento en los artículos 50, 51 y 63 del mencionado Código.

Asimismo, cuando las facultades de comprobación provengan de una visita domiciliaria, regulada por los artículos 42, fracción III, 43 al 46-A del propio Código, la resolución determinadora de los créditos fiscales se pronunciará con fundamento en los artículos 50, 63 y 65 de este ordenamiento.

En ambos casos, las resoluciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente de aquél en que se realice la notificación del oficio liquidatorio, de conformidad con los artículos 134, primer párrafo, 135 y 137 del Código de referencia.

Por consiguiente, una vez que ha surtido efectos la notificación del crédito fiscal, el contribuyente debe pagar o garantizar el importe total de éste dentro del plazo referido por los artículos 65 y 144, primer párrafo, de dicho ordenamiento legal, entendiendo por ello que, por ministerio legal, es decir, por así disponerlo la ley, el deudor fiscal puede decidir pagar el crédito que le fue determinado, sea en una sola exhibición o pago único, o bien, pagar a plazos ya sea en parcialidades o en forma diferida, dentro de los límites y conceptos autorizados por los artículos 66 y 66-A del mismo ordenamiento que nos ocupa.

En este caso, el contribuyente estaría de acuerdo con el importe y los conceptos que le fueron liquidados, de modo que se entendería que conocía sus adeudos fiscales o acepta reconocerlos.

Es recomendable señalar que si desde el principio o inicio de las facultades de comprobación el contribuyente sabe que tiene adeudos fiscales por el periodo sujeto a revisión, éste puede aprovechar la reducción de sanciones que se prevén en el artículo 17 de la LFDC, y realizar el pago en los términos del primer o segundo párrafos de esta disposición, lo cual permitirá que el importe de las sanciones sea de 20 o 30%, dependiendo de la fecha de pago.

Además, podrá ejercer su derecho para regularizar su situación fiscal conforme a los artículos 13 a 16 de esta misma ley, lo que permitiría concluir las facultades de comprobación dentro del plazo y términos referidos por el numeral 16 de la misma ley precitada; en este caso, también es posible realizar el pago a plazos en los términos y condiciones previstos por los artículos 66 y 66-A del CFF.

En cambio, cuando el contribuyente no esté conforme con una parte o la totalidad de la liquidación o determinación de créditos fiscales a su cargo, y por el periodo sujeto a revisión, podrá proceder de la siguiente manera:

1. Si decide pagar parte de las contribuciones y accesorios determinados a su cargo, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 144 del CFF, y procede a impugnar la otra parte con la que no está conforme de la resolución liquidadora, el importe no pagado deberá garantizarlo, a efecto de obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

2. Si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución liquidatoria emitida a su cargo, en su totalidad, deberá garantizar el *importe total* del crédito fiscal y proceder a impugnarlo dentro del plazo señalado en los artículos 65, 121 y 144, primer párrafo del CFF.

3. Si el contribuyente no paga el importe del crédito fiscal ni hace valer los medios de defensa dentro de los plazos señalados al efecto, se entenderá, primero, que ha consentido el acto liquidatorio de la autoridad fiscal conforme a lo dispuesto por el artículo 124, fracción IV del ordenamiento de que se trata y, por consiguiente, los créditos fiscales quedarán firmes y serán exigibles, permitiendo que la autoridad ejerza sus facultades de cobro en los términos de los artículos 151 y subsecuentes del CFF.

4. Si el contribuyente no paga el importe del crédito fiscal, ni lo garantiza, pero sí hace valer algún medio de defensa dentro del plazo legal respectivo, sea el recurso administrativo de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo ante el TFJA, se entenderá que el crédito fiscal está sujeto a la resolución o sentencia definitiva que decida su procedencia o improcedencia, lo que suele entenderse como resolución sub iudice, mientras no se decida en grado de cosa juzgada, la legalidad o ilegalidad de la resolución que determinó los créditos fiscales.

Debido a esto, los créditos fiscales no podrán ser exigibles, conforme a los artículos 151 y subsecuentes del Código en cita, pero en cambio, las autoridades podrían proceder a efectuar o trabar el embargo precautorio, dentro de los límites y condiciones referidos por el artículo 145 del mismo ordenamiento legal, con lo que se procuraría dejar a salvo el interés fiscal de la Federación.

Por otro lado, el contribuyente que hubiere autodeterminado la existencia de créditos fiscales a su cargo, también tendrá la obligación de garantizar el interés fiscal de la Federación en los casos siguientes:

1. Cuando solicite el pago a plazos.
2. En el momento que, en vía de petición, solicite la condonación de multas en los términos del artículo 74 del Código que nos ocupa.
3. Cuando solicite la reconsideración conforme al artículo 36, tercer párrafo del mismo Código en cita, y
4. En aquellos casos excepcionales en los que medie cualquier solicitud en la que se efectúen peticiones relacionadas con créditos fiscales a cargo del contribuyente, en las que se incluye la aplicación de saldos por remanentes del producto de los bienes embargados; entendiendo por “producto”, el importe que resulte con relación al valor de los bienes embargados cuando sean rematados o adjudicados por las autoridades fiscales, y de cuya aplicación subsista un saldo a favor del contribuyente que pueda ser objeto de compensación contra saldos a cargo del deudor, o bien, que puedan ser objeto de devolución a favor del contribuyente.

Lo anterior encuentra sustento en lo establecido por el artículo 142 del CFF, que a la letra señala:

Artículo 142. Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

II. Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

La solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se regula en el artículo 144 del propio Código, de la siguiente manera:

Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. **Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.**

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, **no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.**

Para efectos del párrafo anterior, **el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación; a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte,**

para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este Código.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes **notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.**

El impuesto señalado en el párrafo anterior podrá incluirse dentro de la condonación a que se refiere el artículo 146-B del presente ordenamiento.

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los cinco días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente.

(Énfasis añadido.)

En relación con la manera en que el contribuyente puede ofrecer la garantía del interés fiscal, el artículo 141 señala seis supuestos para este propósito, como se transcribe a continuación:

Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con

posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

Como complemento a los supuestos referidos por el artículo 141 del CFF, su Reglamento señala los requisitos necesarios para su aceptación, de conformidad con las siguientes disposiciones:

Nota: Los títulos que se presentan a continuación no pertenecen al ordenamiento en cita, son labor autoral.

Otorgamiento de la garantía del interés fiscal

Artículo 60. La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que se refieren los artículos 4o. y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Garantía mediante fianza

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este reglamento.

Gastos de la garantía

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

Otras garantías

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicará en lo conducente lo dispuesto por este artículo.

Intereses en depósito de dinero como garantía del interés fiscal

Artículo 61. Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del Código, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

Bienes sobre los que se constituirá prenda o hipoteca como garantía del interés fiscal

Artículo 62. Para los efectos de la fracción II del artículo 141 del Código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

Bienes muebles

I. Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. La Secretaría podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valorar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

Bienes que no se admiten como garantía

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera, sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.

Esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del gobierno Federal inscritos en el registro nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los valores, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiéndose retirar los rendimientos.

Bienes inmuebles

II. Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

La hipoteca se otorga mediante escritura pública

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 de este reglamento.

Conservación de la póliza donde conste la fianza

Artículo 63. Para los efectos de la fracción III del artículo 141 del Código, la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana.

Garantía asumida por un tercero

Artículo 64. Para los efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:

Manifestar su aceptación

I. Manifestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

Garantía del interés fiscal por personas morales

II. Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.

Garantía del interés fiscal por personas físicas

III. Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

Requisitos para que garantice un tercero mediante prenda, hipoteca o embargo

Artículo 65. Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro en alguna de las formas a que se refieren las fracciones II y V del artículo 141 del Código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este reglamento.

Reglas para el embargo administrativo a fin de garantizar el interés fiscal

Artículo 66. Para los efectos de la fracción V del artículo 141 del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

Solicitud del contribuyente

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.

Señalar bienes suficientes para garantizar el interés fiscal

II. El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y porcentajes que establece el artículo 62 de este reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código.

Depositario de los bienes

III. Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

Inscripción en el registro público

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

Pago de gastos de ejecución con carácter definitivo

V. Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

(Énfasis añadido.)

Calificación, aceptación y trámite de la garantía del interés fiscal

Artículo 68. La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

Verificación de los requisitos por la autoridad fiscal

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y este reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; **en caso contrario no se aceptará la garantía.**

(Énfasis añadido.)

Combinación, ampliación o sustitución de las garantías

Artículo 69. Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, **podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.**

Garantía para uno o varios créditos

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 141 del Código.

Ampliación de la garantía

La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente a aquél en que concluya el periodo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 141 del Código, **por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía.**

(Énfasis añadido.)

Por su parte, la cancelación de la garantía del interés fiscal procederá en los casos señalados en las disposiciones que se transcriben a continuación:

Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Nota: Los títulos que se presentan a continuación no pertenecen al ordenamiento en cita, son labor autoral.

Cancelación de la garantía del interés fiscal

Artículo 70. La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

- I.** Por sustitución de garantía.
- II.** Por el pago del crédito fiscal.
- III.** Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV.** En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

Disminución de la garantía

La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

(Énfasis añadido.)

Solicitud de cancelación de garantía del interés fiscal

Artículo 71. Para los efectos del artículo anterior **el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.**

Cancelación de las garantías inscritas en el registro público

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en registro público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

(Énfasis añadido.)

Cuando se analiza el tema íntegro de las obligaciones fiscales y el crédito fiscal, es posible apreciar que existen diferentes circunstancias legales que el contribuyente debe conocer, en un principio, para cumplir puntual y correctamente con sus obligaciones fiscales, evitando en la medida de lo posible la presentación de declaraciones complementarias y cubriendo íntegramente el importe de las contribuciones que estén a su cargo en la inteligencia de que ello depende de una apropiada administración entre los ingresos y los gastos que efectúa dentro de su actividad preponderante.

Lo anterior obliga a llevar controles ordenados; registros contables que cumplan los requisitos legales; exigir a los proveedores de bienes y servicios que los comprobantes de pago que ellos expidan, cumplan los requisitos para su debida deducibilidad; a conservar la información respectiva de manera cronológica y ordenada; elaborar las hojas de trabajo en las que se determinen los resultados de las obligaciones fiscales, particularmente para el pago de las contribuciones, etcétera.

En síntesis, es necesario entender que el contribuyente debe cumplir con una buena administración de sus actividades y tener en orden la documentación relacionada con éstas para dar fiel cumplimiento a las disposiciones fiscales.

El mejor resultado para evitar contingencias fiscales sólo se puede lograr cuando los profesionistas a quienes se encomienda la elaboración de los elementos necesarios para cumplir las obligaciones fiscales se encuentran actualizados y están al pendiente de las reformas fiscales y de las modificaciones efectuadas a las resoluciones misceláneas, que periódicamente publica la autoridad en el DOF .

El contribuyente debidamente asesorado suele crearse un criterio apropiado para cumplir con sus obligaciones fiscales, siempre y cuando se apoye en asesores fiscales internos y/o externos que entiendan correctamente las disposiciones fiscales y sus posibles consecuencias, quienes, a su vez y por el bien del contribuyente, deben procurar invariablemente que se evite la tentación de eludir, simular y, en su caso, defraudar al fisco federal.

Por lo contrario, la buena labor y desempeño de los asesores fiscales permitirá al contribuyente que pueda proyectar o programar el desarrollo de su actividad preponderante, además, en la medida en que se conduzca cumpliendo las obligaciones fiscales a su cargo, se estará evitando la creación de contingencias futuras y, sobre todo, obtendrá finanzas sanas, lo cual evitará problemas ante las autoridades fiscales, ya sea relacionados con las facultades de comprobación, de liquidación o de cobro.

Sin embargo, cuando por cualquier motivo se generan créditos fiscales, el contribuyente puede regularizar su situación fiscal de manera espontánea, utilizando los mecanismos autorizados en el CFF, en la inteligencia de que dejar a salvo el interés fiscal federal evita el efecto coercitivo de la ley, por la aplicación de sanciones de carácter económico, así como del ejercicio de la acción penal, que suele ser devastadora en la mayoría de las ocasiones.

En este apartado, hemos visto las diversas formas en las que los créditos fiscales pueden ser regularizados, e inclusive los términos en que puede el particular o contribuyente impugnar la determinación de créditos fiscales, obteniendo la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se garantice el interés fiscal.

En todos los casos, el CFF expone un equilibrio entre las facultades de las autoridades fiscales y los derechos y obligaciones de los contribuyentes, para evitar abusos o excesos tanto por parte de unos como de otros, pero necesariamente se requiere del estudio cotidiano y prudente de las disposiciones fiscales vigentes, el cual permita al asesor fiscal y al propio contribuyente conocer las obligaciones a su cargo y los derechos concedidos por la ley, y lo propio respecto de las autoridades fiscales, para el fiel desempeño de las facultades y/o funciones que les fueron asignadas.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Cantidades sujetas a actualización

*

Cantidad sujeta a actualización

*

Cantidades sujetas a actualización

*

Cantidades sujetas a actualización

*

Cantidad actualizable conforme al artículo 17-A del CFF

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo X. NOTIFICACIONES

CAPÍTULO X

NOTIFICACIONES

1. NOTIFICACIONES EN MATERIA ADMINISTRATIVA

La relación que jurídicamente se produce entre el “ejercicio de facultades” de las autoridades fiscales frente a los “derechos y obligaciones” de los contribuyentes necesariamente depende de la posible comunicación que debe prevalecer entre unos y otros; los primeros deben dar a conocer a los contribuyentes el propósito que persigue un acto de autoridad y los fundamentos legales en que se apoya la emisión del acto “oficial” de que se trata.

Por su parte, los particulares pueden ejercer sus derechos, como atender sus obligaciones, siempre que cumplan los requisitos que las disposiciones fiscales establezcan para tales propósitos.

En ambos casos, ya para las autoridades o los particulares, se requiere:

- a)** Constar por escrito.
- b)** Estar firmado por la autoridad o por el contribuyente.
- c)** Citar las disposiciones legales en que se apoya la emisión del acto de autoridad, o la petición, la respuesta o el medio de impugnación que presente o haga valer el particular.

Debe distinguirse que los actos que emiten las autoridades administrativas se producen “oficialmente”, por lo que es válido señalar que la autoridad emite “oficios”; en cambio, el particular en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, produce escritos y promociones, los cuales no pueden denominarse oficios.

Para la autoridad fiscal o administrativa, el ejercicio de sus facultades tiene un orden preestablecido en el que deben cumplirse las formalidades del procedimiento, observando el alcance de las disposiciones legales en que se apoya la emisión de sus actos, como los similares requisitos exigidos por las disposiciones legales aplicables para dar a conocer sus actos de molestia a los contribuyentes, ya que estos últimos pueden verse afectados en sus bienes jurídicos tutelados por el acto de autoridad, como son su persona, sus bienes, papeles, derechos, etcétera.

Por tanto, si la autoridad ejerce sus facultades potestativas, que para el particular pueden ser considerados actos de molestia, existe una necesidad especial en la que se requiere la comunicación del acto, es decir, la forma y términos en que debe darse a conocer el acto de autoridad y éste depende, para su debida eficacia, que dejando puntualmente a salvo el Derecho Humano de seguridad jurídica del destinatario del mandato o propósito pretendido por la autoridad, que el contribuyente sea conocedor de la existencia del acto de autoridad a través de la debida notificación que se realice conforme a las disposiciones establecidas al efecto.

Así, la notificación de los actos de autoridad impone observancia y cumplimiento de las disposiciones que señalan la forma en que debe realizarse la notificación de que se trate, cuyo propósito es que el destinatario, legalmente, se haga conocedor de la existencia del mandato de autoridad.

Por obviedad, las formalidades de las notificaciones son a cargo de las autoridades fiscales o administrativas y, en su caso, de los tribunales, cuando se trate de un medio de defensa seguido en forma de juicio.

La notificación se considera como el medio de comunicación procesal, en sentido amplio, pero en materia fiscal y administrativa es el medio por el que la autoridad competente da a conocer al contribuyente la existencia de cualquiera de los actos potestativos y el propósito de los mismos, cuyo destinatario es señalado en forma individual o específica.

La correcta notificación de un acto de autoridad permite que el destinatario de éste, legalmente se haga sabedor de la existencia del ordenamiento o mandato emitido a su cargo; a su vez, la notificación realizada legalmente permite determinar la fecha en que surtirá consecuencias el acto ya notificado y los plazos o términos en los que el particular o contribuyente debe dar contestación o cumplimiento a lo señalado por la autoridad, o bien, del término del que dispone el contribuyente para que pueda hacer valer los medios de defensa a su alcance.

De conformidad con el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las notificaciones “surtirán sus efectos” al día hábil siguiente a aquél en que fueran hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.

¿Qué significa que “surta sus efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas o practicadas las notificaciones en materia fiscal y/o administrativa”? De conformidad con el *Diccionario Summa*, surtir es sinónimo de proveer o habilitar, lo que a su vez indica jurídicamente que el acto que se notifica, provee o habilita los efectos jurídicos y sus consecuencias, y en materia fiscal, ello ocurre hasta el día hábil siguiente a la fecha en que se realizó, fue hecha o se practicó la notificación de un acto de autoridad.

En otras palabras, el artículo 135 del CFF es una disposición de orden general que aplica por ministerio expreso de la ley a todos los actos que dependan de la práctica de una notificación, cuyo efecto o eficacia jurídica producirá consecuencias al día hábil siguiente en que se hubiere notificado legalmente.

Por ejemplo, si dentro del procedimiento establecido para la práctica de visitas domiciliarias se requiere notificar la orden de visita, el artículo 44, fracción II del CFF señala que, si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante legal, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo espere a una hora determinada del día (hábil o habilitado) para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, existen incongruencias de tipo legislativo por lo siguiente:

1. En ausencia del contribuyente o de su representante legal, debe elaborarse citatorio para recibir la orden de visita, lo que debe interpretarse como la notificación de la orden de visita.

Es decir, se cita para dar a conocer la orden de visita, cuyo carácter es el de notificar la existencia del mandato de la autoridad competente, dirigido al contribuyente y no a su domicilio de visita.

2. Por ende, se cita para notificar la orden, pero no para iniciar los efectos de dicha orden, relativos al inicio de las facultades de comprobación y el afectado es el contribuyente por ser el destinatario y no su domicilio fiscal.

3. En consecuencia, es abstracta la pretensión legislativa y contraria al surtimiento de efectos de la notificación de la orden de visita, a la luz del artículo 135 del CFF, ya que por su trascendencia, la orden facultativa primero debe darse a conocer al contribuyente que se pretende revisar, ello obedece a que el cuarto párrafo del artículo 42 del CFF dispone expresamente que el ejercicio de facultades de comprobación se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente, entonces debe mediar notificación de la orden de revisión, que surtirá sus efectos legales, al día hábil siguiente en que fue hecha o practicada la notificación de la orden de visita, como lo dispone el artículo 135 de dicho CFF.

En vía de consecuencia, el citatorio para notificar la orden de visita se debe realizar al tenor conjunto del artículo 42, fracción III y su cuarto párrafo para así proceder en términos del artículo 135 del mismo ordenamiento legal, en cuanto al surtimiento de efectos de la notificación por cuyo defecto el inicio de la visita domiciliaria en la que no ha surtido efectos la notificación de la orden de visita que faculta a los visitantes, no ha producido eficacia jurídica.

Las actuaciones de la notificación de los actos de las autoridades fiscales deben hacerse constar en actas circunstanciadas, es decir, en actas que expresarán las circunstancias que prevalecieron durante la “actuación” de quien notifica; en la inteligencia de que las notificaciones puedan ser personales, cuando se realicen mediante correo certificado con acuse de recibo, o bien, cuando deban cumplirse las formalidades referidas por el artículos 137 del CFF, cuando un notificador acuda al domicilio que fue señalado por el contribuyente, como domicilio fiscal, en términos del artículo 10 del mismo Código precitado, o como domicilio específico para recibir la notificación, conforme al artículo 18, fracción IV del mismo ordenamiento legal de referencia.

La notificación será realizada personalmente, según lo dispone el artículo 134 del CFF, en los siguientes casos:

1. Cuando se trate de citatorios, entendiéndolos como citaciones por las que el contribuyente deberá acudir al domicilio oficial de la autoridad que lo citó (por lo mismo, no debemos confundir este supuesto, que no corresponde a los citatorios para practicar notificaciones).

2. Cuando se trate de requerimientos, sea en términos del artículo 42, fracción I, II y III, o bien 53 del CFF.

3. Solicitudes de informes o documentos, sea en términos de los artículos 41, 42, fracciones II, V, segundo párrafo, y VII; 48 del CFF, y 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).

4. En los actos administrativos que puedan ser recurridos, conforme a los artículos 117, fracciones I y II, y 125 del CFF.

La notificación por correo electrónico se puede realizar conforme a los supuestos de los artículos 18, 18-A, 30-A, 31, 32-B, 33, 38, fracción IV, 134, fracción I, 135, 136 y 137 del CFF y en estos casos la constancia de notificación se deduce del acuse de recibo que consistirá en el documento digital que le hubiere sido enviado al destinatario, cuando se utilice la clave que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) haya proporcionado para abrir el documento digital enviado al contribuyente.

Por otro lado, se podrán notificar actos de las autoridades fiscales, por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de oficios distintos a los supuestos señalados en la fracción I del artículo 134 del CFF, como lo prevé la fracción II, de esta misma disposición.

Consecuentemente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 134 del CFF, pueden hacerse personalmente, por correo ordinario o por telegrama, por estrados, por edictos, por instructivo, por correo electrónico, entre otros. De lo anterior se tiene que, en materia fiscal y administrativa, es de suma importancia saber distinguir cuándo se debe

efectuar una notificación de carácter personal y cuándo no se requiere realizar personalmente, por lo que a continuación se establecen las características de las diversas formas de la notificación.

1.1. NOTIFICACIONES PERSONALES

Como se ha manifestado con antelación, las notificaciones son de suma importancia, toda vez que es a partir de ese momento que el contribuyente se entera de las actuaciones de las autoridades tributarias. Ahora bien, las formas en que pueden efectuarse las notificaciones se encuentran contempladas en el Capítulo Segundo del CFF, específicamente en el artículo 134, de donde se interrelaciona con el artículo 137 del mismo ordenamiento, el cual establece el procedimiento que debe seguirse al efectuar las notificaciones.

En la fracción I del artículo 134 del CFF se establecen las notificaciones que deben ser de carácter personal, mismo que a continuación se transcribe para una mayor ejemplificación:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Este artículo agrega lo siguiente:

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

En este orden de ideas, los lineamientos que deben seguirse en la práctica de las notificaciones personales, cuando éstas las realiza un notificador, las encontramos en el artículo 137 del CFF, que a la letra dispone:

Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, **le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.**

El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, **la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.**

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.

(Énfasis añadido.)

Como ya ha sido previamente establecido, la práctica de toda notificación tiene como objetivo fundamental la plena demostración de que el destinatario, que será siempre un contribuyente, tuvo conocimiento de la existencia y contenido del acto de autoridad que debe atender para estar en condiciones de dar oportuna respuesta en defensa de sus intereses. En ese sentido, tenemos que el artículo 137 del CFF cumple con dicha exigencia y satisface la formalidad que para ese tipo de actos requiere nuestra Ley Fundamental.

Ahora bien, del contenido del citado precepto se advierte que el notificador debe constituirse en el domicilio de la persona para la práctica de la notificación personal y, en caso de no encontrarla, le dejará citatorio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente, de ahí que aun cuando su primer párrafo no alude expresamente al levantamiento del acta circunstanciada donde se asienten los hechos respectivos, ello deriva tácita y lógicamente del propio precepto, pues debe notificarse personalmente al destinatario en su domicilio, por lo que en la constancia de notificación deberá manifestarse quién es la persona que se busca y cuál es su domicilio; en su caso, la causa por la cual no pudo practicarse; quién atendió la diligencia y a quién se le dejó el citatorio; datos ineludibles que la autoridad debe satisfacer conforme al artículo 137 del CFF.

1.2. NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO O POR TELEGRAMA

Cuando se trate de realizar notificaciones distintas de las señaladas en la fracción I del artículo 134 del CFF, el mismo precepto legal –en su segunda fracción– establece que se podrán hacer por correo ordinario o por telegrama; dicha disposición legal, en lo conducente, establece:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

...

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

Estas notificaciones que deben hacerse por correo ordinario o por telegrama se entenderán legalmente practicados por conducto del Servicio Postal Mexicano o el de Correos, en el momento de su recepción, aun cuando fuere día inhábil, pues en ese instante la persona se entera del acto de autoridad que se hace de su conocimiento, agregando a ese conocimiento que el cómputo del plazo para hacer valer cualquier medio de defensa comienza a correr al día siguiente hábil de haberse efectuado dicha notificación, por lo cual no existe razón para estimar que la notificación así realizada puede afectar al contribuyente destinatario, pues sus efectos no impiden que el notificado ejerza sus derechos y defensas.

1.3. NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS

En el orden previsto en el citado artículo 134 del CFF se contempla otra de las formas de realizar las notificaciones, siendo ésta la que se especifica en la fracción III de dicho numeral, que al efecto dispone:

Artículo 134.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

Esta forma de notificación por estrados consiste, en la práctica, en que la autoridad agregue un ejemplar del acta u oficio a notificar en los pizarrones o puertas de acceso del propio domicilio oficial de la autoridad, lo que tiene su razón de ser por la ausencia o no localización del contribuyente después de iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, o en la desocupación del domicilio fiscal sin la presentación del aviso correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes (RFC). Así, cuando la autoridad hacendaria acredite a través de los informes correspondientes y se haga constatar que la notificación del acto administrativo atinente no se realizó personalmente en virtud de que nadie atendió a los llamados del diligenciario, esa circunstancia es jurídicamente eficiente para soportar el proceder de la autoridad, por lo que, en consecuencia, si el particular no destruye esa presunción, ya sea porque no acredite que permaneció en el domicilio fiscal manifestado oficialmente, una vez que dio comienzo el ejercicio de las facultades de verificación de la exactora, o porque no haya probado que sí hizo saber que cambió de domicilio, deviene innecesario que se dé mayor razonamiento en el acta que ve a los informes respecto de otros rubros, como podría ser el requerimiento de la presencia del contribuyente o de su representante o la hora en que se dejaron los citatorios que eventualmente hubieren precedido a los respectivos procedimientos previos para la notificación.

Aceptada la premisa discurrecida, en función del factor principal que inspira la notificación por estrados, es decir, la desocupación furtiva o ilegítima del domicilio fiscal, que se cuestione al notificador que levantó los informes cómo se cercioró de que el lugar en el que se constituyó se identifica con el domicilio fiscal del contribuyente pues, por sentido común, en ese caso no hay medio físico al alcance del diligenciario que le permita evidenciar un hecho jurídicamente comprobable, dado el abandono del domicilio fiscal; dicho en términos llanos, no podría demandarse del ejecutor que explique que sí se apersonó en el lugar donde se encuentra la administración principal del negocio del particular, si éste lo ha dejado físicamente. Asumir una conclusión contraria implicaría entorpecer y obstaculizar la actuación de la autoridad, puesto que se propiciarían prácticas viciadas de los particulares que desocuparían su domicilio fiscal sin hacerlo del conocimiento del RFC, para de esa forma evitar la notificación del crédito y evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

1.4. NOTIFICACIÓN POR EDICTOS

El mismo artículo 134 del CFF, en su fracción IV, contempla que las notificaciones pueden realizarse a través de edictos, en los términos siguientes:

Artículo 134.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

Por edictos debe entenderse como el único medio de comunicación posible para la autoridad, de realizar la notificación mediante publicaciones para hacer saber a su destinatario de la o las resoluciones que pueden afectar los intereses del contribuyente; por consiguiente, tenemos que, en los edictos, deben publicarse íntegros los proveídos, resoluciones administrativas por dos o tres veces con intervalos en los órganos de difusión oficiales, como el DOF, sin perjuicio de que además se hagan tales publicaciones en diarios o periódicos de mayor circulación en los lugares en que se presume que pudiera encontrarse la persona a quien se trata de notificar, por lo cual la notificación por edictos sólo procede cuando el contribuyente que deba notificarse haya fallecido; en este sentido, cabe inferir cuatro supuestos de actualización para que la autoridad realice dicha notificación: **a)** que no se conozca al representante de la sucesión, **b)** que hubiese desaparecido, **c)** que se ignore su domicilio, o **d)** que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

1.5. NOTIFICACIÓN POR INSTRUCTIVO

Conforme a esta secuencia de los tipos de notificación que pueden realizarse, el correspondiente a la fracción V del artículo 134 del CFF está referido a la notificación por instructivo, en cuyo caso y sus formalidades, su fracción IV contempla que las notificaciones pueden realizarse a través de edictos, en los casos que la misma fracción precisa, en los términos siguientes:

Artículo 134.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 137, de este Código.

Ahora bien, como se tiene, el instructivo es un medio de comunicación procesal que efectúa la autoridad en relación con los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, y previa entrega de citatorio con quien se entienda la diligencia cuando no se encuentra la persona o representante legal de la empresa, por lo que es evidente que en la constancia se asentará quién es la persona buscada y cuál es su domicilio; en su caso, por qué no pudo practicar la diligencia aludida; de lo que se colige que en el acta debe asentarse quién entendió dicha diligencia y a quién se entregó el citatorio, datos ineludibles que permiten establecer la certeza de que se satisfacen las formalidades que para este tipo de actos exige la Norma Fundamental.

Ahora bien, el párrafo segundo señala que, si la persona citada no espera, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto, con algún vecino, y si estos últimos se niegan a recibir la notificación, se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible del domicilio. En consecuencia, se reitera que el artículo 137 del CFF contiene los elementos necesarios para efectuar la notificación personal en el domicilio y, por ende, no viola el derecho humano de seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), ya que la imposibilidad de notificar al deudor es imputable a él mismo.

2. OTROS TIPOS DE NOTIFICACIONES

Es importante hacer mención de que existen otras formas de notificación de acuerdo con lo contemplado en los artículos 134 y 136 del CFF, los cuales, al respecto, señalan:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

...

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

Como se advierte del precepto legal transcrito, la notificación de los actos administrativos que deban surtir efectos en el extranjero se podrá efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV del artículo 134 del referido Código, o bien, por mensajería con acuse de recibo, por lo que en tal sentido, las reglas para el efecto de determinar el cómputo del plazo para interponer cualquier medio de defensa queda supeditado a lo establecido en el CFF, en relación con lo dispuesto en los artículos 135 y 137.

Por su parte, el artículo 136 del mismo ordenamiento señala:

Artículo 136. Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

De la interpretación literal que se realiza al texto del artículo precitado, se desprenden tres tipos de notificaciones más:

1. Las notificaciones que se efectúen en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

2. Las notificaciones efectuadas en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del RFC, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

3. Toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

3. SURTIMIENTO DE EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES

Como se ha establecido con antelación, las notificaciones son medios de comunicación procesal entre las autoridades y el contribuyente y, como se analizó, existen diferentes tipos como son las notificaciones personales, por lo que, bajo tal tesitura, surten sus efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, proporcionando al interesado copia del acto administrativo que se notifique, tal y como lo establece el artículo 135 del CFF, que a la letra dice:

Artículo 135. Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales o por terceros habilitados, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

Ahora bien, como se observa del artículo en comento, la notificación efectuada directamente por las autoridades fiscales deberá señalar la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, de donde se desprende que, si ésta se niega a dar el nombre o a firmar el acta de notificación, ello se hará constar en el acta de notificación.

Consecuentemente, las manifestaciones que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo surtirán efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido conocimiento del acto, si ésta es distinta o anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación, de acuerdo con el párrafo que precede, tal y como se advierte en lo dispuesto en el párrafo tercero del ordenamiento en comento, que a la letra dice:

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

4. CÓMPUTO DE PLAZOS

El cómputo de los plazos se encuentra previsto en el artículo 12 del CFF, en el que se establecen los días hábiles para el cómputo de los plazos fijados, como lo es el hecho de que de los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1 de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1 y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre, en conmemoración del 20 de noviembre; el 1 de diciembre de cada seis años (cuando corresponda a la trasmisión del Poder Ejecutivo Federal) y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año sin especificar que sean de calendario, se entenderá que –en el primer caso– el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y, en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició.

En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante, si en el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva ante las instituciones de crédito autorizadas.

5. DÍAS Y HORAS INHÁBILES

Como se estableció, la práctica de las diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, por lo que, en términos del artículo 13 del CFF, se entiende por horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Sin embargo, el contribuyente puede solicitar la suspensión de una actuación de la autoridad, cuando la extensión de dichas actuaciones sea excesiva al horario habitual de la persona que atienda la diligencia, en cuyo caso la autoridad podrá asegurar los efectos sujetos a revisión o a su actuación y reanudarlos en el horario habitual del contribuyente.

6. HABILITACIÓN DE HORAS Y DÍAS INHÁBILES

En relación con la habilitación de horas y días inhábiles, las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles y horarios inhábiles cuando se trate de la verificación de bienes y de mercancías en transporte; y también cuando se trate de la continuación del procedimiento iniciado en jornada regular que tenga por objeto el aseguramiento de la contabilidad o de los bienes del particular. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos, en términos de lo establecido por el artículo 12 del Código en referencia, en su último párrafo.

De igual manera, las autoridades fiscales, para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles, de acuerdo con lo que versa el artículo 13 del ordenamiento en comento.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo XI. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES

CAPÍTULO XI

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES

1. FACULTADES DE ASESORAMIENTO Y ORIENTACIÓN

Con el propósito de que el contribuyente pueda dar fiel cumplimiento a las obligaciones que emanan de este Código, respecto de la actividad económica que realiza, las autoridades están obligadas a:

1. Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes.
2. Explicar las disposiciones fiscales utilizando un lenguaje llano alejado de tecnicismos, así como elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
3. Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
4. Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes.
5. Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
6. Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general. Sobre el particular es preciso acotar que dichas resoluciones misceláneas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, *no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.*

Las facultades de las autoridades pueden ser clasificadas en:

1.1. FACULTADES REGLADAS

La facultad reglada que se ejerce debe observar las disposiciones aplicables, es decir, actúa por ministerio o imperio de la ley, por lo que la autoridad no se conduce a su libre arbitrio, sino por lo que dispone la ley; de modo que, de acuerdo con las disposiciones que contienen las facultades otorgadas a un servidor público, se conjugan también las disposiciones que establecen la forma de actuar en el ejercicio de la potestad o facultad delegada, cuyo incumplimiento puede producir desde la ilegalidad de sus actuaciones hasta la aplicación de sanciones en vía de responsabilidad del servidor público, por lo que este último debe observar los límites de la facultad que ejerce en la función pública y los intereses que representa, incluso para resolver un recurso, actuar en un juicio y, en general, para actuar, representar, patrocinar o defender los intereses de la Federación o, en su caso, los intereses de los estados o municipios, según corresponda.

1.2. FACULTADES DISCRECIONALES

En su origen y características, también son facultades regladas, pero cuando el ejercicio de una potestad incluye el carácter de discrecionalidad, el servidor público no incurre en responsabilidad si emite o deja de emitir algún acto potestativo o si concede o no un beneficio a los particulares, aun cuando de emitir un acto debe cumplir los requisitos de legalidad, motivando y fundando sus facultades y el sentido o causa de una resolución o mandato.

2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

De conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales, con el fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

1. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos.
2. Requerir a los contribuyentes para que exhiban ante la autoridad la contabilidad a efecto de llevar a cabo su revisión.
3. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. Revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre operaciones de enajenación de acciones, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado.
5. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente.

3. VISITA DOMICILIARIA

3.1. REQUISITOS CONSTITUCIONALES

Los requisitos constitucionales que la autoridad fiscal tendrá que observar y cumplir para realizar las revisiones fiscales se desprenden del primero y décimo primer párrafos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que a la letra dicen:

Artículo 16. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito que la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Interpretando *a contrario sensu*, el primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM, resulta que los particulares pueden ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a través de mandamiento emitido por escrito por autoridad competente en donde funde y motive la causa legal del procedimiento, de lo que podemos decir que, con independencia de la eficacia jurídica del acto de autoridad (legal o ilegal), se está en presencia de un acto de molestia, que resulta del ejercicio de una facultad.

Por tanto, para que la autoridad fiscal se constituya legalmente en el domicilio del particular o contribuyente y conforme a lo expuesto en los párrafos mencionados del artículo 16 de la Constitución, en relación con los artículos 38, 42, fracción III, y 43 del CFF, el acto facultativo de la orden de visita deberá contener lo siguiente:

1. Mandamiento por escrito.
2. Competencia de la autoridad que emite el acto.
3. Fundar y motivar la causa legal del procedimiento.
4. Lugar donde se llevará a cabo dicho acto o visita.
5. Señalar a la persona a quien se dirige.
6. Señalar el objeto, finalidad o propósito de la visita.
7. Levantar actas circunstanciadas.
8. Solicitar la presencia de testigos.

1. Mandamiento por escrito

Al mencionar el mandamiento por escrito, nos referimos a un acto emitido por la autoridad competente para liberar la orden de visita y señalar las personas que podrán actuar en los términos y propósitos referidos expresamente en el oficio de mandamiento u orden de revisión; éste deberá constar por escrito, ya que de ello depende la certeza jurídica del gobernado para que conozca lo que pretende llevar a cabo la autoridad que emite dicho acto.

Por lo que hace a la autoridad competente, ésta debe citar los fundamentos legales que le obsequia la ley para emitir el acto de molestia, en los que descansa su debida competencia material y territorial, y los que funden la causa legal del

procedimiento adecuados a su motivación.

2. Competencia de la autoridad que emite el acto

Tratándose de atribuciones y competencia de la autoridad fiscalizadora y como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), éstas se encuentran reguladas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) y en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), y en su caso, por los Convenios y leyes aplicables regulados por la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), cuando las facultades de comprobación las efectúen las autoridades fiscales locales, en sustitución de las autoridades federales.

En cuanto al cargo público, la persona que emita la orden de visita domiciliaria, así como el personal que intervenga en el desarrollo de la misma, deberán contar con el cargo respectivo, sustentado en la norma jurídica y previendo expresamente las facultades correspondientes; para tales efectos, también estaremos a lo dispuesto en el RISAT, ordenamiento que prevé los puestos o cargos del personal adscrito a dicho órgano desconcentrado.

En este orden de ideas, el servidor que emita la orden de visita domiciliaria y el personal que actúe dentro de la misma deberán encuadrarse dentro de las facultades expuestas, y en estricto derecho deberán existir en todos los casos las facultades respectivas, otorgando seguridad jurídica al gobernado.

3. Fundar y motivar la causa legal del procedimiento

La fundamentación y la motivación son requisitos exigidos a todos los actos de las autoridades que dentro de su ámbito competencial deben respetar y cumplimentar, es decir, sólo podrán actuar bajo lo expresamente permitido, delimitación que surge a través de los preceptos normativos aplicables al caso en concreto a saber, principalmente en los artículos 16 constitucional, 38, fracción IV, y 75 primer párrafo del CFF. Consecuentemente, la fundamentación y motivación en el actuar de las autoridades fiscales debe incluir lo relativo a sus facultades y, desde luego, a su competencia material y territorial, al propósito que se persigue y a la justa adecuación de los motivos y fundamentos citados en el acto de molestia.

Sintetizando sobre la conceptualización de fundamentación, es importante aclarar que tal situación no comprende sólo el artículo previsto en la ley, sino también a los señalados en sus Reglamentos y, en su caso, de los ordenamientos específicos que prevean una facultad de autoridad; ahora bien, respecto de la motivación, esencialmente comprenderá lo relativo al razonamiento de la autoridad perfectamente determinado, acorde con las circunstancias especiales que tuvo en consideración para emitir un mandato, encuadrándose en la hipótesis normativa aplicable, lo que se conoce como adecuación entre los motivos aducidos y los fundamentos legales aplicados.

4. Lugar donde se llevará a cabo dicho acto o visita

Dentro de los requisitos que señala la Constitución para la visita domiciliaria, se encuentran los previstos para los cateos, con lo que las autoridades deberán indicar en forma específica el lugar o lugares a revisarse, a partir del domicilio fiscal señalado por el contribuyente, o su domicilio personal y, en su caso, respecto de sus locales o sucursales, o bien, en el domicilio en que se localicen.

Es importante señalar que en algunos casos los particulares, en relación con su actividad preponderante, cuentan con locales o bodegas contiguas o distintas al domicilio donde se esté practicando la visita, los cuales cuentan con un domicilio diverso y no pueden ser violados por las autoridades, en virtud de la protección al domicilio y respetando el derecho de principio de inviolabilidad del domicilio que tutela el artículo 16 constitucional. No obstante, la autoridad fiscal podría demostrar la vinculación de la actividad del contribuyente y ampliar el lugar o lugares para llevar a cabo sus facultades de comprobación.

5. Señalar a la persona a quien se dirige

Acatando lo preceptuado en nuestra máxima norma constitucional, en relación con los cateos y en el que resulta un vínculo directo con la visita domiciliaria, la autoridad fiscal deberá señalar expresamente a quién va dirigida la orden de visita; es decir, en dicha orden tiene que consignarse de manera previa y específica el nombre de la persona a quien se dirige, o en su defecto, el carácter legal de quien debe responder por las obligaciones fiscales. Lo anterior deviene en razón de que la visita domiciliaria es un acto personal y, como tal, debe concretizarse en una determinada persona o ente jurídico, dándole así certeza jurídica al gobernado.

Partiendo de la idea de que el nombre es el conjunto de palabras con que se identifica a las personas para distinguirlas unas de otras –las cuales pueden ser físicas o morales–, refiriéndonos a las primeras como a los seres humanos y a las segundas como a los grupos de personas físicas que deciden agruparse para un cierto fin (lícito), que gozan de personalidad jurídica propia y ya agrupadas y constituidas bajo los ordenamientos jurídicos aplicables toman el nombre de persona moral, y a su vez se pueden integrar o fusionar con otras personas morales.

De acuerdo con lo mencionado, podemos apuntar que no debe la autoridad utilizar abreviaturas, ya que éstas podrían ser abstractas o podrían derivar diversas interpretaciones, causando confusión acerca del nombre de la persona buscada, o en relación con cualquiera de los propósitos o requisitos del contenido de la orden. En consecuencia,

el nombre del destinatario debe ser exacto, so pena de que el acto de autoridad sea ilegal.

6. Señalar el objeto, finalidad o propósito de la visita

Nuestra Carta Magna es clara en prever –para los cateos y, consecuentemente, para la visita domiciliaria– la obligación de señalar el objeto de la misma, debiendo ser claro y preciso.

En la práctica nos hemos percatado de que en algunos casos las visitas domiciliarias no definen el objeto en una forma clara, lo que da lugar a que ocurran revisiones genéricas, las cuales han sido declaradas inconstitucionales por nuestro Máximo Tribunal.

Se considera concepto genérico al supuesto de una orden facultativa, en la que no se define el alcance o los límites de dicho mandato, al grado de que el contribuyente quede al capricho de las pretensiones del personal visitador, ignorando si ello es lo que perseguía la autoridad ordenadora, lo que da lugar a una inseguridad jurídica del gobernado respecto de lo que se pretende revisar.

7. Levantar actas circunstanciadas

Durante el desarrollo de una visita domiciliaria, las autoridades fiscales deberán levantar actas en las que hagan constar, en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores.

Las actas de visitas que elabore la autoridad fiscal deberán estar debidamente circunstanciadas, tal como numerosos criterios jurisprudenciales lo han sostenido, de acuerdo con el significado que de “circunstanciada” se tiene:

Circunstanciada: Circunstancia, que se refiere a explicar con toda menudencia sin omitir alguna circunstancia o particularidad. Determinar las circunstancias de algo. Detallada o relato. Es la forma de relatar los hechos ocurridos durante la actuación del personal visitador ante el contribuyente.

Las actuaciones se consignan en las “actas” y todas las actas que integran la visita domiciliaria deberán contener circunstancias de modo, tiempo y lugar, en forma pormenorizada y sin que exista alguna omisión respecto de lo acontecido en la visita, atendiendo a lo anterior; si hay omisiones, éstas darán lugar a que dicha acta sea considerada ilegal y pueda ser cuestionada en los medios de defensa establecidos en favor del particular.

8. Solicitar la presencia de testigos

Otro de los requisitos constitucionales previstos para los cateos –y aplicables a las visitas domiciliarias– es la presencia indispensable de dos testigos al momento de desahogarse la visita de la autoridad, los cuales deberán presenciar físicamente el actuar de la autoridad y, de alguna manera, su intervención hace constar que lo ocurrido en el desarrollo de la visita es lo que se plasmó en las respectivas actas.

Con el propósito de dar el cabal cumplimiento a lo dispuesto por nuestra Constitución, resulta necesario que las actas que integran la visita domiciliaria se levanten en presencia de dos testigos, y la satisfacción de este requisito debe constar de manera indubitable en el cuerpo mismo del acto de molestia, o sea, en todo el actuar que integra la visita domiciliaria.

De lo anterior resulta que la finalidad de los testigos no se limita a la firma de que éstos expresan al momento de cerrar un acta, sino que el verdadero motivo es que dichos testigos acompañen, en todo momento, al visitado, pero la designación de los testigos debe ser propuesta por el visitado, ya que en su defecto, serán designados por el personal visitador.

3.2. DEL PROCEDIMIENTO QUE SE SIGUE EN LA VISITA DOMICILIARIA

Para que la autoridad fiscal se constituya legalmente en el domicilio del contribuyente, imperiosamente deberá sujetarse a cumplir los requisitos de legalidad que se contemplan para la visita domiciliaria, mismos que se encuentran consignados en los artículos 38, 42, fracción III, 43, 44, 45, 46 al 46-A, 50, 63 y 65 del CFF.

3.3. REQUISITOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado “De los Medios Electrónicos” de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

En lo general, para que el acto sea perfectamente válido tiene que emitirse cumpliendo todos y cada uno de los requisitos que señala el artículo 38 del CFF, pues la omisión de alguno de ellos dará como consecuencia que dicho acto se dictó en contravención a lo dispuesto por dicho ordenamiento; de corroborarse su ilegalidad, el particular solicitará se declare su nulidad a través de la promoción del recurso de revocación ante la autoridad ordenadora, o mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

Según dispone el artículo 43 del CFF, en la orden de visita –además de los requisitos a que se refiere el artículo 38– se debe indicar:

Artículo 38.

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

No hay que pasar por alto que el CFF, a su vez, señala otros requisitos que se prevén en las reglas para las visitas domiciliarias, como los consignados en los artículos 44 y 46 del referente ordenamiento, donde resulta la designación de testigos e identificación de los visitantes en la visita domiciliaria y el levantamiento de actas circunstanciadas de la misma; ambos requisitos son de gran importancia porque forman parte de la legalidad de los actos de fiscalización.

En tal escenario, los requisitos esenciales de legalidad que debe cumplir la autoridad fiscal en la visita domiciliaria serán, esencialmente, los siguientes:

Acto administrativo:

- 1.** Constancia por escrito.
- 2.** Autoridad emisora.
- 3.** Estar debidamente fundado y motivado.

4. Objeto o propósito.
5. Firma del funcionario.
6. Persona a quien va dirigido.

Orden de visita:

1. Lugar o lugares a revisarse.
2. Personal autorizado a intervenir.
3. Nombre del visitado.

Reglas específicas previstas para las visitas domiciliarias:

1. Testigos.
2. Actas circunstanciadas.

Ordenada la revisión fiscal por medio de visita domiciliaria, la autoridad correspondiente procederá a verificar toda la información que sea necesaria para llegar a la conclusión de que existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales, siendo a través de la siguiente secuela administrativa:

1. Citatorio (cuando proceda en términos del artículo 44, fracción II, en relación con el diverso artículo 137 del CFF).
2. Orden de visita.
3. Acta parcial de inicio o primera acta parcial.
4. Actas parciales o complementarias.
5. Última acta parcial y acta final.

a) Autocorrección.

b) Desvirtuamiento de los hechos consignados como imputaciones por los visitantes, mediante el escrito de aclaraciones y ofrecimiento de pruebas.

6. Determinación del crédito fiscal.

a) Pago o garantía (artículo 65 del CFF).

b) Interposición de medios de defensa.

7. Procedimiento administrativo de ejecución.

3.4. CITATORIO

Cuando la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, inicia el procedimiento de revisión a través de una visita domiciliaria, el primer acto que efectuará será la *notificación de la orden de visita* por ser el acto facultativo primigenio y al tenor de los artículos 42, fracción III y cuarto párrafo, 134, 135 y 137 del CFF, para lo cual el visitador adscrito al Servicio de Administración Tributaria (SAT) deberá constituirse en el domicilio del particular señalado en dicha orden, requiriendo la presencia de la persona buscada pudiendo ser persona física o moral por conducto de su representante legal. De no encontrarse a quien se deba notificar, se dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, a efecto de que se le haga entrega de la orden de visita, y de no estar presente en el día y hora señalados en el citatorio, la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre.

Es importante señalar que de no dejar citatorio bajo la ausencia de la persona buscada y desahogarse la diligencia con la persona con quien se encuentre en el domicilio correspondiente, dará como consecuencia la ilegalidad del acto respectivo y, por tanto, de todo el procedimiento de fiscalización.

El citatorio deberá contener ciertos requisitos o características específicas, situación que deriva de su importancia, máxime al tratarse del acto por virtud del cual el particular tendrá conocimiento de que se le está citando a una hora y día determinados para dar a conocer el mandamiento u orden facultativa del que se producirá la posibilidad legal de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo el acto de autoridad que garantiza o da certeza de la debida notificación y entrega de la orden de visita. El desahogo del citatorio constituye una diligencia de carácter administrativo donde, además de quedar precisado el día y hora en mención, deberá hacer constar:

1. Que el notificador o visitantes se constituyeron debidamente en el domicilio de la persona buscada.
2. Señalar que obedece a efectuar una diligencia de carácter administrativo, precisando el número de oficio que contiene la orden de visita y su fecha de emisión, así como la autoridad que lo emitió.
3. Que se requirió la presencia del contribuyente o representante legal.
4. Que, al no encontrarse la persona buscada, se dejó citatorio.
5. El nombre de la persona a quien se dejó el citatorio.
6. El carácter y la identificación de la persona a quien se dejó el citatorio.
7. Nombre y firma del notificador y día y hora en que se emitió el citatorio.

Conviene destacar el propósito del citatorio, que consiste en notificar la orden de visita exclusivamente, conforme al cuarto párrafo del artículo 42 en relación con los artículos 134, 135 y 137 del CFF.

3.5. ORDEN DE VISITA

Una vez que la autoridad fiscal se ha constituido en el domicilio del gobernado y ha requerido de la presencia del visitado, procederá a iniciar la diligencia encomendada, ya sea con el contribuyente o su representante legal y, en su defecto, se hará con la persona a quien se encuentre, teniendo el visitador que solicitar –a quien recibe la orden de visita– se identifique; de la misma forma, el visitador tendrá que identificarse plenamente con el visitado.

Dicha diligencia deberá practicarse en días y horas hábiles, según lo dispone el CFF en su artículo 13, y sólo en circunstancias especiales podrá tener verificativo la notificación de dicha orden en días y horas inhábiles, atendiendo el horario de los contribuyentes que laboran en esos días y horas inhábiles, para lo cual se requiere oficio previo de habilitación de estos últimos presupuestos.

En tales condiciones, cuando la notificación se lleve a cabo en días y horas inhábiles, no bastará que la misma consigne que se efectuó en días y horas inhábiles en términos del referido artículo 13, ya que el artículo 282 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), de aplicación supletoria en materia fiscal, dispone que para habilitar días y horas inhábiles se deberán expresar las causas y diligencias que habrán de practicarse, cumpliendo así con los requisitos de fundamentación y motivación de todo acto de autoridad.

La obligatoriedad en la fundamentación y motivación de referencia es forzosa aun en el entendido de que no existe precepto legal en el CFF que específicamente obligue a la autoridad fiscal a motivar las causas porque se habilitan días y horas inhábiles, máxime que la obligación de motivación aludida deriva del artículo 16 de la CPEUM y del artículo 38, fracción IV del referido Código.

La autoridad también deberá acompañar a la orden de visita un ejemplar de la carta de los derechos de los contribuyentes.

Lo que usualmente ocurre es que, una vez cumplimentados estos procedimientos por parte de la autoridad, ésta da inicio inmediato de sus facultades de comprobación; lo cuestionable es que no ha surtido efectos la notificación de la orden de visita, en términos del artículo 135 del CFF, por lo cual se considera cuestionable que, conjuntamente con la notificación de la orden que refiere el cuarto párrafo del artículo 42 del CFF, se dé inicio inmediato a las facultades revisoras, aun cuando no ha surtido efectos la notificación de la orden de visita.

3.6. ACTA PARCIAL DE INICIO

Una vez expuesto lo referente al citatorio y analizado lo relativo a la orden de visita y la notificación de dicha orden que debiera surtir efectos al día hábil siguiente, entonces se podría proceder a levantar el acta parcial de inicio.

Con la finalidad de entender el contenido de las actas, indicaremos los datos que se señalarán y que deben ser consignados con toda claridad:

1. Rubro. Se refiere al número de oficio, el número del expediente y número de visita, clase de acta (de inicio, parcial o complementaria, última parcial y final).

Todas las actas deberán estar foliadas de manera consecutiva, según el número de folios o fojas que se requieran.

2. Fecha, hora y lugar.

3. Identificación de los visitadores adscritos (con fundamento en el artículo 44 del CFF).

4. Desarrollo. En el desarrollo del acta se asentará, de manera pormenorizada y detallada, la información solicitada, las declaraciones presentadas y se señalará lo relativo a su exhibición.

5. Lectura y cierre de acta. Por último, y previa lectura de lo consignado en el acta, se concluirá el levantamiento del acta, previa firma de las personas que en ella intervinieron (visitado, visitadores, testigos).

Estos requisitos deberán consignarse en todas las actas y actuaciones que se realicen por la autoridad y aplica desde el acta parcial de inicio hasta la elaboración del acta final, que concluye la revisión.

3.7. ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS

Las actas parciales o complementarias pueden ser tantas como sean necesarias, toda vez que el Código no señala un límite para ello, aun cuando lo que sí se prevé es el término para concluir la revisión conforme al artículo 46-A del CFF.

Por último, vale la pena mencionar que el desarrollo de cada una de estas actas parciales o complementarias puede variar según la finalidad que se pretenda con la misma, pudiendo ser de manera particular para solicitar o recibir información, así como para dar continuidad a la revisión o nombrar a otros visitadores, entre otros casos.

3.8. ÚLTIMA ACTA PARCIAL Y FINAL

Generalmente, en la fecha de elaboración de la última acta parcial de la visita domiciliaria, ya se conocen los hechos u omisiones que generaron incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente visitado, lo que se hará

constar en esta última acta parcial; no obstante, cabría la posibilidad de elaborar una ampliación de la última acta parcial mientras no se elabore el acta final de visita.

Respecto de estos hechos u omisiones, el particular goza de un término de 20 días para corregir su situación fiscal o desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, mediante la exhibición de papeles y documentos. Dicho plazo puede ser ampliado en favor del particular por un periodo de 15 días, si es que la revisión abarcó más de un periodo fiscal (artículo 46, fracción IV del CFF).

La autoridad fiscal tiene un plazo máximo de doce meses para concluir una visita domiciliaria; dicho plazo comienza a contar a partir de que le fue notificada al contribuyente el inicio de facultades de comprobación y concluye con la elaboración del acta final.

Se debe tener en cuenta que el plazo de 12 meses tiene excepciones, pudiendo ser de 18 meses para los contribuyentes que integran el sistema financiero, así como los que consoliden, y dos años respecto de los cuales la autoridad aduanera solicite información a otro país conforme al artículo 46-A, incisos A y B del CFF.

Los plazos antes señalados se pueden suspender cuando sobrevenga alguna de las diversas situaciones (de conformidad con lo señalado en el artículo 46-A, fracciones I a III y penúltimo párrafo, del mismo Código), por las siguientes causas:

1. Huelga.
2. Fallecimiento.
3. Cuando se desocupe el domicilio fiscal, sin previo aviso, o cuando no se localice el que haya señalado.
4. Cuando se interponga un medio de defensa.

3.9. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

La determinación del crédito fiscal se consignará en la resolución que emita la autoridad fiscal, como consecuencia del procedimiento de revisión instaurado al particular, donde se establezca razón de los hechos u omisiones en los que haya incurrido el contribuyente, y den lugar a la determinación en cantidad líquida de contribuciones por pagar, así como las sanciones a las que se hizo acreedor el contribuyente revisado.

Dicha resolución deberá ser notificada al particular en el término de seis meses contados a partir de que se levante el acta final de la visita en la que se incluyen los hechos asentados en las demás actas parciales que le precedieron y forman parte del acta final conforme al artículo 46, fracción VII del CFF; lo anterior con fundamento en lo señalado en los artículos 50, 63 y 65 de dicho ordenamiento.

Una vez notificada al particular la resolución en comento y de haberle determinado créditos fiscales a favor de la Federación, deberá realizar el pago o garantizar dicho crédito fiscal dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de dicha determinación, plazo que es simultáneo si se decide interponer alguno de los medios de defensa previstos en su favor; de lo contrario, si el particular no ejerce sus medios de defensa en tiempo y forma ni realiza el pago del crédito fiscal dentro del plazo antes señalado, la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de ejecución a efecto de hacer efectivo el cobro del crédito fiscal y sus accesorios correspondientes.

De haber ejercido el particular los medios de defensa previstos en su favor y éstos no hayan sido favorables en cuanto a la pretensión solicitada, y el crédito haya quedado firme, la autoridad –como ya se hizo mención– iniciará el procedimiento administrativo de ejecución, conduciéndose de la siguiente manera:

1. Embargar bienes suficientes para rematarlos, enajenarlos fuera de subasta pública o adjudicarlos en favor del fisco.
2. Embargar la negociación con todo lo que de hecho y por derecho corresponde, y con la intervención de la misma obtener el pago de lo adeudado.
3. En su caso, hacer efectiva la garantía del interés fiscal que hubiere constituido el deudor fiscal.

Efectuado lo anterior, la autoridad fiscal designará depositario de los bienes o la negociación embargada, que será nombrado y removido bajo la responsabilidad de la autoridad fiscal, pudiendo recaer en el propio visitado. Si este último o cualquier otra persona impidiera la realización de la diligencia de embargo, el ejecutor solicitará el uso de la fuerza pública (artículo 40 del CFF).

Cuando lo embargado sean bienes raíces, o sea la negociación, el depositario o los depositarios fungirán como interventores con cargo a la caja; el interventor con cargo a la caja, después de retirar las cantidades que correspondan a salarios y créditos preferentes al fisco, retirará el 10% de los ingresos del visitado; si el interventor encontrare cualquier irregularidad sobre la negociación que ponga en peligro los intereses del fisco, se convertirá en interventor administrador, teniendo facultades de un administrador, con todos los poderes y facultades que –conforme a la ley– se tiene (artículos 164 al 172 del CFF).

En consecuencia, si lo recaudado en tres meses por el interventor con cargo a la caja o administrador es inferior al 24% del crédito fiscal, la autoridad fiscal podrá proceder a enajenar la negociación; tratándose de negociaciones que tengan ingresos irregulares, el porcentaje corresponderá al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual.

4. REVISIÓN DE GABINETE

De lo antes expuesto en cuanto a requisitos de constitucionalidad y legalidad aplicables en la visita domiciliaria, es frecuente cuestionar si éstos deben observarse en otro tipo de revisiones, como acontece en la revisión de gabinete o escritorio, que regula el artículo 42, fracción II, en relación con los artículos 46-A, 48, 50 y 51 del CFF.

En la actualidad, los tribunales del país y las autoridades fiscales han considerado que –salvo algunas excepciones– las facultades de fiscalización se rigen sólo por el primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM, no así por lo dispuesto en sus párrafos octavo y décimo primero, y esencialmente basado en dos razones:

1. El párrafo décimo primero –el cual nos remite al octavo del mismo artículo– hace especial hincapié en la aplicación de reglas para los cateos en visita domiciliaria, mas no para otro tipo de visitas.

2. Las revisiones fuera de visita domiciliaria son actos de autoridad que inciden de forma distinta y en diferente medida a la esfera jurídica de los gobernados, y no son susceptibles de afectar el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio reconocido en la CPEUM.

Por lo que hace al primer punto, es cierto que la Constitución sólo refiere y/o prevé lo relativo a las visitas domiciliarias, empero, no menos cierto es que otro tipo de facultades revisoras persiguen el mismo fin para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en tanto no afecten los derechos y garantías de los particulares.

Respecto del segundo punto, si bien es cierto que puede darse el caso de que las revisiones distintas a la visita domiciliaria se desarrollen en las oficinas de la propia autoridad fiscal, no siempre es así, y a pesar de que no resida en igualdad de circunstancias a la inviolabilidad del domicilio, no significa que no repercuta en el mismo, siendo que en todas las condiciones tiene que haber seguridad jurídica y quedar a salvo los derechos y garantías de los contribuyentes.

El fundamento legal de la revisión de gabinete (comúnmente llamado “de escritorio”) lo encontramos en el artículo 42, fracción II del CFF, que tiene como objetivo que la autoridad fiscal se allegue de información, requiriendo al particular en su domicilio o en las oficinas de la propia autoridad revisora para que el sujeto revisado exhiba la información o documentos respectivos.

Dicho procedimiento obliga a la autoridad a cumplir las reglas expuestas para tal ordenamiento, y que comentaremos a continuación.

4.1. SOLICITUD DE DATOS, DOCUMENTOS O INFORMES

Para proceder a la revisión de mérito, la autoridad fiscal deberá emitir una solicitud de informes o documentos, oficio en el cual se debe observar y cumplir lo dispuesto por el artículo 38 del CFF y el 16 constitucional, además, consignará con exactitud cuáles son los informes y documentos requeridos por la autoridad fiscal al particular, precisando los conceptos y periodos sujetos a revisión y el propósito que se persigue, debiéndose proporcionar –según sea el caso– de manera inmediata o en una fecha determinada en su domicilio, o pudiéndose exhibir en el domicilio de la propia autoridad fiscalizadora, cuando ésta así lo requiera.

Ya se ha mencionado que la solicitud u orden de información es distinta a la orden de visita, su procedimiento se rige por los artículos 42, fracción II, 46-A, 48, 50 y 51 del CFF, por lo cual debe reiterarse que la solicitud de información deberá emitirse cumpliendo como mínimo con los requisitos del primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM y los requisitos legales que señala el artículo 38 del CFF, lo cual ya ha sido objeto de análisis en la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por nuestro máximo órgano de impartición de justicia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN):

...Esta Suprema Corte de Justicia de la nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice del *Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995, de rubro **“Fundamentación y Motivación”**, definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquellos y su ejercicio puede derivar de distintos motivos a saber: **I.** Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; **II.** Determinar tributos omitidos; **III.** Determinar créditos fiscales; **IV.** Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, **V.** Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar

el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.:

4.2. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

Dicho inicio de facultades de comprobación de documentos o revisión de gabinete o de escritorio se regula por el artículo 48 del CFF, da inicio con la notificación de la solicitud de informes y documentos, previa notificación que deberá ser efectuada en el domicilio de la persona sujeta a las facultades de revisión; de no encontrarse presente en el momento de la notificación, se le dejará citatorio para que el día hábil siguiente a hora determinada se sirva esperar al notificador; que de no esperarlo al día y hora de mérito, la diligencia de notificación se entenderá con la persona con quien se encuentre. Cabe comentar que, al igual que en la visita domiciliaria, el citatorio que se emita deberá contener el objeto del citatorio en relación con el acto a notificar; esto es importante ya que algunas autoridades, con la errónea creencia de que se trata de una revisión de gabinete, consideran que no existe necesidad de consignar en el citatorio el objeto del mismo, lo cual aclara la siguiente tesis:

...El artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos en que las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, si al presentarse el notificador en el lugar en donde deba de practicarse la diligencia no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieron, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente tenga conocimiento cierto de que la autoridad ejercerá en su contra las facultades de comprobación que le son inherentes en la oficina de ésta, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la solicitud de documentación e información respectiva, lo que se corrobora por una parte con las consecuencias que en el propio precepto se establecen por la falta de atención del citatorio y que darán lugar a que la solicitud se entregue a quien se encuentre en el domicilio fiscal del interesado, pues al implicar la solicitud el inicio de facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, su falta de conocimiento pleno puede acarrear consecuencias graves que de no cumplir dentro del plazo establecido con lo solicitado por la autoridad, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va revisar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si no proporciona la documentación e información que le sea requerida. En consecuencia conforme al artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una solicitud de documentos e información, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión de manera genérica a la práctica de una diligencia administrativa.:

Siguiendo con la secuela de la revisión, y que la misma se hará en el domicilio de las oficinas de las autoridades fiscales (previo citatorio y requerimiento de determinada información y presentación de la misma, consignada ya sea en la orden de solicitud de datos o informes y posteriormente, en los siguientes oficios que puedan emitirse con relación a la revisión), de no existir observación alguna por parte de la autoridad fiscal, se hará saber al visitado –mediante oficio– la conclusión de la revisión sobre los documentos presentados. Si de la revisión resultaren hechos u omisiones que den como resultado el incumplimiento a las disposiciones fiscales, la autoridad fiscal formulará oficio de observaciones en donde se consignarán de manera circunstanciada las irregularidades respectivas, debiendo ser notificado con la misma formalidad prevista para la solicitud de informes o documentos. Es menester destacar que el plazo con que cuenta la autoridad fiscal para notificar el oficio de observaciones es de 12 meses contados a partir de la fecha en que se notificó la solicitud de informes y documentos, conforme a lo dispuesto por el artículo 46-A del CFF.

Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

La emisión del oficio de observaciones, de conformidad con el artículo 48, fracción IV del CFF, será el documento en el que en forma circunstanciada se harán constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario, sujeto a la revisión.

El contribuyente, por su parte, conforme al artículo 48, fracción VI del CFF, contará con un plazo de 20 días a partir de la fecha en que surtió efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones observados, o bien, en el mismo plazo, podrá optar por corregir su situación fiscal; el plazo podrá ampliarse por 15 días más, a petición del interesado, cuando el periodo revisado por la

autoridad sea mayor a un ejercicio fiscal, aun por fracciones de otro ejercicio. Todo ello es aplicable, si el afectado es el responsable solidario.

Si el contribuyente no logra desvirtuar parte o todas las observaciones, procederá la autoridad a emitir la resolución definitiva que determine el crédito fiscal, conforme a los artículos 48, fracción IX, y 51 del CFF.

4.3. EFECTOS LIBERATORIOS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE LAS FACULTADES DE LIQUIDACIÓN O DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES APLICABLES A LAS VISITAS DOMICILIARIAS Y LAS REVISIONES DE GABINETE O DE ESCRITORIO

Cuando las autoridades fiscales no concluyen sus facultades de revisión dentro del plazo establecido por el artículo 46-A, último párrafo del CFF, sea en una visita domiciliaria o en una revisión de documentos, todo lo actuado en las respectivas revisiones quedará sin efecto.

Cuando las autoridades fiscales no emitan el oficio liquidatorio o determinador de los créditos fiscales dentro del plazo de seis meses de haberse concluido una visita domiciliaria o el plazo para desvirtuar las observaciones derivadas de una revisión de gabinete, quedará sin efectos todo lo actuado, conforme al artículo 50 del CFF.

5. REVISIÓN DE DICTÁMENES FINANCIEROS

Dicha revisión encuentra sustento legal en los artículos 42, fracción IV, 52 y 52-A del CFF y 55 y 56 de su Reglamento, y el objeto o propósito de la misma es la de revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado, y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales. Cabe precisar que las opiniones que emiten los contadores a través del dictamen se presumen ciertas, salvo prueba en contrario, según el artículo 52 de este ordenamiento.

Abundando lo anterior, comencemos con los supuestos de ley que permiten o facilitan a los contribuyentes dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

El artículo 32-A del CFF dispone:

Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$109,990,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$86,892,100.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, **podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.** No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas **dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.**

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

(Énfasis añadido.)

A efecto de que el contador público pueda formular su opinión a través de dictamen, debe cumplir con los requisitos que establece el artículo 52, y que a saber son:

Artículo 52. Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

c) Las personas que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

II. Que el dictamen, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

V. Que el contador público esté, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir a los particulares el documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, en el Reglamento de este Código o en reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento. Si hubiera

reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión; para llevar a cabo las facultades a que se refiere este párrafo, el Servicio de Administración Tributaria deberá observar el siguiente procedimiento:

a) Determinada la irregularidad, ésta será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

b) Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda.

c) La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

Cuando la formulación de un dictamen se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

Una vez precisados los sujetos que opten por dictaminarse y a quienes se les permite realizar la emisión de dictámenes, que además de ser contadores públicos titulados, deben satisfacer los requisitos mencionados, se entenderá que los dictámenes fueron presentados en tiempo y forma y, por consiguiente, son susceptibles de fiscalización.

Ahora bien, el CFF y su Reglamento reconocen la facultad de las autoridades fiscales para revisar los dictámenes, al tenor del artículo 52-A del CFF y los artículos 55 y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).

Las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades revisoras en forma conjunta, de acuerdo con las fracciones I a IX del precitado artículo 42 del ordenamiento en estudio.

Por su naturaleza, la forma más apropiada para revisar el dictamen, sus respectivos papeles de trabajo y demás elementos contables se combina con la revisión de gabinete, es decir, la orden de revisión del dictamen debe fundamentarse en el artículo 42, fracciones II o III, conjuntamente con la fracción IV y su cuarto párrafo, siendo aplicables los artículos 46-A, 48, 50 y 51 del CFF y los artículos 55 y 56 de su Reglamento.

De igual forma, esta revisión debe cumplir con los requisitos constitucionales que han sido comentados en las anteriores revisiones, como lo dispuesto en el artículo 38 del CFF y el artículo 16 constitucional.

Es conveniente citar la tesis emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito, que dice:

De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo los requisitos legales y constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos en razón de que en la primera, las autoridades hacendarias inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad en el domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.✚

Al ejercer las autoridades fiscales sus facultades de comprobación, en materia de dictamen fiscal, deberán someterse a lo dispuesto en el artículo 52-A del CFF y el Reglamento de este mismo ordenamiento, para lo cual estarán a lo siguiente:

1. Primeramente, requerirán al contador público que haya formulado el dictamen (procedimiento secuencial).
2. Después de haber recibido la autoridad la información y documentos del contador público que haya formulado el dictamen, y de no ser suficiente a juicio de la autoridad, podrá requerir dicha información al contribuyente.
3. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier momento, solicitar información o documentos a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios la información y documentación necesarios y pertinentes para confirmar si son verídicos los datos asentados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, entregando copia de la misma al contribuyente.
4. Si una vez cumplido el orden establecido en los párrafos inmediatos anteriores, a juicio de las autoridades fiscales no fuere suficiente la información y documentación para determinar la situación fiscal del contribuyente, se podrá realizar una visita domiciliaria en los términos de este Código.

Los plazos para cumplimentar la información que soliciten las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación son los siguientes:

1. Libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán de presentarse de inmediato.
2. Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos solicitados sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se soliciten en el desarrollo de una visita.
3. Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere estos incisos se podrán ampliar por las autoridades fiscales por 10 días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención, conforme al artículo 53, último párrafo del CFF.

Cuando la autoridad haya decidido revisar el dictamen en términos del artículo 55 del RCFF, solicitando al contador público informes y documentos, se entenderá que la autoridad no ha ejercido formalmente sus facultades de revisión al contribuyente; robustece lo anterior la siguiente tesis:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADO AL CONTADOR PÚBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS. Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador público autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con éste o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto sólo constituye un acto previo; además, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos.:

Por lo demás, la revisión del dictamen que se apoya en la revisión de gabinete, debe seguir los lineamientos establecidos por los artículos 46-A, 48, 50 y 51 del CFF, como fue explicado para la revisión de escritorio o gabinete, en el apartado respectivo que antecede.

6. VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES Y AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES Y EN RELACIÓN CON LA PROPIEDAD O POSESIÓN DE MERCANCÍAS

6.1. VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

La autoridad, a efecto de revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales, avisos al RFC, propiedad o posesión de mercancías, envases o recipientes de bebidas alcohólicas o la destrucción de los mismos, a que se refiere la fracción V del artículo 42 del CFF, seguirán el procedimiento establecido en el artículo 49 del CFF, que a la letra dice:

Artículo 49. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede .

Si bien es cierto que de la disposición antes referida se desprende que dicha visita domiciliaria deberá ser realizada de conformidad con lo dispuesto por el artículo 49, considero que se vulnera lo dispuesto por el artículo 44 del referido Código, en virtud de que ahí se establecen las obligaciones que debe cumplir la autoridad en relación con el procedimiento que debe seguir en las visitas domiciliarias.

Es muy cuestionable que el legislador dé un tratamiento distinto al procedimiento de visita domiciliaria, tratándose de la revisión de comprobantes fiscales y demás presupuestos referidos en la fracción V del artículo 42 del CFF, si para tales efectos se encontraban perfectamente señaladas las formalidades a que se debían someter las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades, tratándose de visitas domiciliarias.

La principal violación que se advierte, tratándose de esta revisión, es que de conformidad con la fracción II del artículo 49, la orden de revisión se entregará a quien se encuentre en el lugar visitado, sea o no, el destinatario del acto de molestia, lo cual es violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, que es supeditado al factor “sorpresa” del acto de autoridad, cuando no es citado para conocer el mandato de que se trata, cuando lo correcto sería que, de no encontrarse al visitado o a su representante legal, deberían dejar citatorio con la persona que se encuentre, para que el mencionado visitado se sirva esperar a hora determinada del día hábil siguiente para recibir la orden.

En tales circunstancias se deja al particular en un estado de indefensión total, ya que dicha orden de revisión la puede entregar la autoridad a persona distinta de la señalada en la orden de visita, creando una inseguridad jurídica al gobernado, máxime que ésta puede tener trascendencias hacia la esfera jurídica del gobernado, en cuanto a la posible imposición de alguna sanción, la clausura del negocio o el embargo de bienes.

Es necesario señalar que dichas órdenes de visita para la verificación de comprobantes fiscales han estado marcadas –desde su origen– por vicios de legalidad, incluso al permitir la gestión de negocios que prohíbe el artículo 19 del CFF, y por ello hasta la fecha se ha dado una diversidad de pronunciamientos por parte de nuestros Tribunales, de los cuales me permito –a continuación– transcribir algunos:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. LA EXPRESIÓN “POR EL DÍA” NO ES EXACTA RESPECTO DEL PERIODO QUE DEBE SER REVISADO, POR LO QUE SI AQUÉLLA LA CONTIENE VULNERA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Las autoridades fiscales se encuentran autorizadas constitucionalmente para practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los documentos necesarios que demuestren el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pero para ejercer esa facultad deben sujetarse a diversas formalidades, entre

ellas, los requisitos que derivan del artículo 16 constitucional y los que prevé el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentra el delimitar el objeto de la visita y el que comprende el periodo sujeto a revisión a cuyo contenido habrá de circunscribirse la actuación de los visitantes, de ahí la importancia de que ese dato se encuentre correctamente precisado, lo que no exime la posibilidad de que en el momento de la práctica de la visita se verifique el cumplimiento actual de la obligación de expedir los comprobantes, o en relación con actividades ya realizadas por el visitado con antelación a la fecha de la práctica de la visita, pero siempre que el periodo que en ella comprenda sea susceptible de ser plenamente identificado. Por esta razón, si la orden se limita a indicar el periodo sujeto a revisión a través de la expresión “por el día”, que según se define gramaticalmente en el Diccionario general de la Lengua Española, como ‘tiempo aproximado’, se incurre en ambigüedad e imprecisión, respecto del ámbito temporal que comprende la orden de verificación así emitida; lo que impide que la persona visitada conozca en forma plena las obligaciones a su cargo que serán objeto de fiscalización y que los visitantes se vean constreñidos a efectuar la revisión en los términos especificados por la autoridad ya que, por lo contrario, esa frase da cabida a un actuar discrecional del visitador, lo que vulnera la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, pues queda en estado de indefensión al no conocer con certeza el periodo que legalmente se habrá de revisar. De ahí que la orden de visita que identifica el periodo de verificación con la expresión “por el día”, no satisface los requisitos constitucionales y legales de referencia ni colma el supuesto contemplado en la jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 57/99 dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación, de rubro: “Visita domiciliaria. La orden emitida para verificar el cumplimiento de las obligaciones en relación con la expedición de comprobantes fiscales, debe precisar el periodo sujeto a revisión.”

Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. T. IX. Junio de 1999, p. 343

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. ANTES DE INICIARSE DEBE DEJARSE CITATORIO PARA EL DÍA SIGUIENTE SI NO SE ENCUENTRA AL VISITADO O A SU REPRESENTANTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993). El artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación no establece que, tratándose de visitas domiciliarias con la única finalidad de verificar que el visitado sí cumple con sus obligaciones en los términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal Federal, pueda practicarse la visita con quien se encuentre en el establecimiento donde deba practicarse la diligencia, sin que previamente se deje citatorio para el visitado o su representante por no encontrarse en el momento de presentarse los visitantes. Esto es, la disposición legal de que se trata es clara al establecer que si al presentarse los visitantes al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio a estos últimos para que los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; que este citatorio se dejará con la persona que se encuentre en ese lugar; y que si el visitado o su representante no esperan a los visitantes en la hora y día determinados, la visita entonces sí se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Además, las fracciones II y III del artículo 42 del mismo Código Fiscal de la Federación no hacen tampoco una distinción de las visitas de “auditoría”, y las visitas para verificar que se cumpla la obligación “de expedir comprobantes por las actividades que se realicen”, de la que pudiera derivarse un procedimiento distinto de unas y de otras. Más aún, la disposición establecida por el párrafo tercero de la fracción II del artículo 44, de que “cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad”, guarda unidad con “los casos de visita en el domicilio fiscal” que en forma genérica enuncia el mismo artículo 44 de que se trata, e indudablemente con el artículo 43 que establece los requisitos de las órdenes de visita y, por lo mismo, con el artículo 42 del citado ordenamiento, que establece como medios de comprobación de que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, entre otros, las visitas a tales contribuyentes. También requiere precisar que la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación, publicada con la voz: “Visitas de inspección, se pueden entender con quien se encuentra al frente de la negociación”, en la página 15 de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* número 68, correspondiente al mes de agosto de 1993, no interpreta que antes de “iniciar” una visita domiciliaria de inspección, no debe citarse al propietario o a su representante para “recibir la orden de visita” si no están en el momento de presentarse los visitantes en el lugar donde deba practicarse la diligencia. Además, según la última resolución con la que se integró la jurisprudencia en cuestión, publicada en las páginas de la 87 a la 91 del Tomo XII, agosto de 1993, Octava Época, del *Semanario Judicial de la Federación*, tal resolución se dictó en el amparo en revisión 1097/92, en el que se reclamó el artículo 137, fracciones II y VII, del reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en el Distrito Federal, por lo que obviamente el criterio de interpretación que contiene tal jurisprudencia se refiere a esa disposición, mas no a la contenida en el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Tercer Circuito.

VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS DE LEGALIDAD QUE DEBE REUNIR EL ACTA RELATIVA. Del artículo 49, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en el acta que se levante con motivo de una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, referentes a la expedición de comprobantes fiscales, en los términos del Código Tributario Federal y su reglamento o, en su caso, las

irregularidades detectadas durante la inspección, es decir, se deberán asentar los pormenores de los hechos u omisiones generadores de la infracción que se imputa al contribuyente, relacionados con la operación que efectuó éste y de cuya realización hace depender la autoridad fiscal la sanción respectiva, como podrían ser las particularidades por las que se supo que al expedir los comprobantes fiscales, el contribuyente dejó de cumplir alguno o algunos de sus requisitos legales; lo anterior es indispensable a fin de justificar la manera en que la visita se llevó a cabo y, de ese modo, estar en aptitud de constatar si se ajusta o no a derecho. De ahí que sea ilegal la diligencia en que se omite asentar, circunstanciadamente, los hechos u omisiones con los que se demuestre cómo se practicó la visita, pues con ello se impediría al gobernado defenderse de los eventos fácticos en los que pudiera fincarse una sanción por infringir disposiciones fiscales, ya que no estaría en condiciones de combatir situaciones imprecisas y, por ende, de ofrecer las pruebas para acreditar que la visita domiciliaria contraría lo que establece la ley.

Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito.

VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES ES ILEGAL LA QUE SE ENTIENDE CON UN FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE VISITADO. En las visitas domiciliarias que tienen como finalidad verificar que los contribuyentes cumplan con su obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan y que además justifiquen los requisitos exigidos por la ley, para las que no se exige citatorio previo, es ilegal aquella que se entiende con un familiar del contribuyente visitado, por ser evidente que dicha persona no guarda relación laboral, contractual o mercantil con la negociación, necesaria para que en su caso, justifique la satisfacción de la carga referida, como lo hace el propio visitado, su representante legal e, incluso, el encargado o dependiente que se encuentra al frente del giro mercantil; por ende, resulta inconcuso que el familiar no se ubica en alguna de las hipótesis legales que prevé la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito.

Verificación de comprobantes que amparen la legal posesión de las mercancías

A efecto de acreditar la legal posesión de mercancías la persona física o moral deberá acreditarlo mediante documentación probatoria y que ésta se encuentre a su nombre, denominación o razón social, así como que contenga los datos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que se detallan a continuación:

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 10.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 20.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 20., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

- a)** El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.
- b)** En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Es competencia de la Administración General de Aduanas la verificación de mercancías en transporte de conformidad con lo dispuesto en el RISAT.

De la Administración General de Aduanas.

Artículo 10. Compete a la Administración general de Aduanas:

...

XI. Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, la verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones, la vigilancia y custodia de los recintos fiscales y de los demás bienes y valores depositados en ellos; llevar a cabo otros actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida.

Ordenar y realizar la inspección y vigilancia permanente en el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.

6.2. VERIFICACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 del CFF, las personas físicas y las morales deben solicitar su inscripción al RFC, de ahí y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49, fracción V del mismo ordenamiento, se dispone que la autoridad ejercerá sus facultades de revisión a dicho registro, así como otros avisos tales como aumento o disminución de obligaciones, suspensión de obligaciones, reanudación de actividades, apertura o cierre de establecimientos, cambio de domicilio fiscal, liquidación o apertura de sucesión, cancelación al registro, cambio de denominación o razón social. Atento a estos avisos y con la finalidad de corroborar dichos movimientos al RFC es ahí precisamente donde la autoridad, a través de los verificadores adscritos a la Administración Local de recaudación que corresponda al domicilio de la persona física o moral, efectúa revisiones con el propósito de convalidar la información ahí asentada y con ello tener debidamente actualizado el padrón de contribuyentes.

Tratándose de la solicitud de inscripción, ésta deberá presentarse dentro del mes siguiente en que se efectúen las situaciones que a continuación se detallan y que se encuentran contempladas en el artículo 15 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).

Artículo 15. Para los efectos de los recargos a que se refiere el artículo 21 del Código, se entenderá que el pago de las contribuciones o aprovechamientos se realizó oportunamente cuando el contribuyente realice el pago mediante compensación contra un saldo a favor o un pago de lo indebido, hasta por el monto de los mismos, siempre que se hubiere presentado la declaración que contenga el saldo a favor o se haya realizado el pago de lo indebido con anterioridad a la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento de que se trate.

Cuando la presentación de la declaración que contenga el saldo a favor o la realización del pago de lo indebido se hubieran llevado a cabo con posterioridad a la fecha en la que se causó la contribución o aprovechamiento a pagar, los recargos se causarán por el periodo comprendido entre la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento y la fecha en la que se originó el saldo a favor o el pago de lo indebido a compensar.

Los demás avisos a que hace referencia este apartado se presentarán también dentro del mes siguiente de conformidad con los artículos 19, 20, 21, 22, 23 y 24 del RCFF.

7. REVISIÓN POR ERRORES ARITMÉTICOS

Por otro lado, debemos mencionar lo concerniente a las facultades de comprobación que el CFF obsequia en favor de las autoridades recaudadoras, toda vez que las facultades de revisión relativas a la visita domiciliaria, revisión de gabinete y la respectiva revisión del dictamen para efectos fiscales están a cargo de las administraciones de auditoría fiscal locales, regionales, la general o la especial, dependiendo de la actividad del contribuyente, para determinar la competencia de la administración de auditoría que emite la orden de revisión.

Pero en el caso de la revisión derivada de errores aritméticos en la presentación de declaraciones, esta facultad es exclusiva de las administraciones locales de recaudación, por ser éstas quienes reciben las declaraciones y demás avisos de los contribuyentes.

Por tanto, el artículo 42, fracción I y su cuarto párrafo del CFF, para el ejercicio de esta facultad revisora, requiere de la notificación respectiva en la que se contenga la orden y el propósito de la misma, que se deberá entender, dirigida a la corrección de errores aritméticos detectados en las declaraciones y demás obligaciones fiscales tramitados por los contribuyentes.

Para ilustrar lo anterior, veamos lo que dice el artículo 42, fracción I del CFF.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Como se observa, esta disposición permite requerir la rectificación de errores aritméticos, lo cual nos lleva a determinar qué se debe entender por error aritmético.

De acuerdo al *Diccionario Larousse ilustrado de la Lengua Española*, “error” se define como el concepto equivocado, juicio falso, conocimiento falso o disconforme; mientras que se define como “aritmético” lo íntimamente ligado a la aritmética, que es la ciencia que estudia las propiedades de los números y las operaciones e incluye en la teoría moderna los métodos de la geometría algebraica y la teoría de los números que con ellos puede realizarse.

Como se advierte, no corresponde a esta autoridad revisar la causa origen de lo declarado por el contribuyente, sino exclusivamente revisar los números y sus respectivas operaciones aritméticas, en la inteligencia de que se procurará, en caso de que se advierta un error aritmético que éste sea corregido, no sólo cuando el resultado favorece a la autoridad, sino también cuando el resultado sea en favor del contribuyente.

Asimismo, esta disposición observará si existen omisiones u otros conceptos que ameritan rectificación, sea en las declaraciones, las solicitudes, o bien, en los avisos a cargo de los contribuyentes.

El método que puede seguirse para ejercer la facultad revisora referida en esta fracción no está debidamente diseñado en forma específica en el CFF, por lo que la autoridad puede apoyarse en el procedimiento señalado en la fracción II, del artículo 42 de este ordenamiento, lo que le permite estar en condiciones de requerir información y documentos relacionados con el error u omisión detectado e incluso puede acudir al artículo 53 del mismo Código, cuando las circunstancias del caso permitan requerir los documentos referidos en esta última disposición.

En caso de que la autoridad advierta que el contribuyente omitió el pago de alguna contribución, o bien, omitió el señalamiento de alguna obligación incluso de tipo informativa, podría generarse la determinación de un crédito fiscal con sus respectivos accesorios y sanciones, en el primer caso, y en el segundo, podría aplicar las sanciones de acuerdo al tipo de infracción cometida, conforme a la estricta aplicación de las normas fiscales que refiere el artículo 5 del Código

8. OTROS SUPUESTOS DE REVISIÓN Y SUS FINALIDADES

El mismo artículo 42 del CFF incluye en sus fracciones VI, VII y IX otros supuestos de revisión, que son ejercidas por las administraciones de auditoría fiscal y que obedecen a propósitos inmediatos de fiscalización, atribuibles al sujeto pasivo que sea objeto de una revisión.

Para poder ilustrar lo anterior, veamos lo que dicen estas disposiciones:

Artículo 42. ...

Fracción VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Como complemento a las facultades de comprobación, las autoridades competentes pueden ordenar la práctica de un avalúo, así como la verificación o inspección física de toda clase de bienes, pudiendo ser muebles o inmuebles, pero en el caso de los primeros, los bienes muebles pueden ser objeto de verificación física durante su transporte.

Este tipo de revisión requiere que el mandamiento respectivo cumpla los requisitos del artículo 38, en relación con el propio artículo 42, cuarto párrafo, y deberá ser notificado al tenor de los artículos 134, 135 y 137, todas estas disposiciones del CFF. Es obvio que la falta de notificación violaría las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, sin perder de vista que los datos exigidos por el numeral 38, antes mencionado, tienen como propósito fundamental evitar pesquisas, o bien, órdenes facultativas sin propósitos debidamente definidos.

Por otro lado, en vía de apoyo al ejercicio de facultades que se puede realizar de manera conjunta, la fracción VII del artículo 42 del Código en análisis, señala lo siguiente:

Artículo 42. ...

Fracción VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Como se advierte, la autoridad revisora puede solicitar y recabar de otros funcionarios o servidores públicos, aquellos informes y datos que se encuentran en poder de estas autoridades con motivo de sus funciones, lo mismo que ocurriría si los informes y datos estuvieran en poder de fedatarios públicos, como pueden ser los notarios públicos, los corredores públicos y, en su caso, los secretarios de los juzgados y Tribunales, que estén dotados también de fe pública. Desde luego, su propósito es allegarse de información y datos que permitan a la autoridad que ejerce sus facultades de comprobación, contar con mejores elementos para aclarar alguna cuestión, o bien, para soportar el sentido de sus actuaciones fiscalizadoras.

Este caso requiere igualmente la motivación idónea para su aplicación en forma combinada con otra hipótesis de fiscalización, debiendo darse a conocer al contribuyente revisado, en aras de no dejarlo en estado de indefensión, mediante una prudente aplicación de los artículos 38 y 42, cuarto párrafo del CFF.

Por su parte, la fracción IX del artículo 42 del CFF, señala otra forma de llevar a cabo las facultades de comprobación que se explica en el texto de esta disposición, que a continuación se transcribe.

Artículo 42. ...

Fracción IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Igualmente, en este caso, la autoridad fiscal debe dar a conocer el inicio de sus facultades de comprobación conforme al cuarto párrafo del artículo 42 del CFF, que señala lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

9. FACULTADES DE LIQUIDACIÓN

Se denomina facultad de liquidación a la que tienen las autoridades fiscales de dar a conocer en cantidad líquida el monto de los créditos fiscales determinados a los contribuyentes con motivo del ejercicio de facultades de comprobación; esta determinación puede corresponder a sanciones o a créditos fiscales que incluyan accesorios de los señalados en el último párrafo del artículo 2, que a su vez deben satisfacer los requisitos señalados por el diverso artículo 38 del CFF.

Cuando la revisión se realizó mediante visita domiciliaria, los fundamentos de liquidación son los artículos 50, 63 y 65 del CFF.

Cuando la revisión se realizó mediante revisión de gabinete y revisiones electrónicas, los fundamentos de liquidación lo constituyen los artículos 50, 51 y 65 del CFF.

Sin embargo, es importante destacar que la autoridad dispone de un plazo de seis meses para emitir su oficio liquidatorio o de determinación de los créditos fiscales, so pena de que todo lo actuado en la revisión quedará sin efectos, como lo dispone el artículo 50 del CFF, mismo que señala que el plazo se computará a partir de que se notificó el acta final de visita domiciliaria; mientras que en el caso de la revisión de gabinete, el plazo se computará en términos de la fracción VIII, del artículo 48 del mismo ordenamiento, cuando fenezca el plazo para que el contribuyente presente su escrito de desvirtuamiento y ofrecimiento de pruebas, en contra del oficio de observaciones.

La emisión del oficio liquidatorio conlleva el origen del acto definitivo, precisamente porque define la situación fiscal del contribuyente, y es a partir de la notificación del acto liquidatorio cuando el sujeto revisado, y ahora deudor fiscal, puede determinar si paga el crédito fiscal o si prefiere impugnarlo, a la luz de los artículos 116, 117 y demás relativos del CFF o, en su caso, opta por llevarlo directamente a juicio ante el TFJA, conforme al artículo 11 de su Ley Orgánica, en relación con la actual Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

En caso de que el contribuyente no haga valer los medios de defensa dentro del plazo establecido, se entenderá que ha consentido el oficio liquidatorio, al no haber acudido en tiempo y forma a hacer valer su respectiva impugnación.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. T. XII. Agosto de 2000. Tesis 2a./j68/2000, p. 261

*

Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. T. XV. Marzo de 2002. Tesis VI, 1o. A 117 A, p. 1452

*

Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. T. XI. Febrero de 2000. Tesis VI, A 38 A, p. 1112

*

Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. T. XIV. Noviembre de 2001. Tesis I.7o. A.J/14, p. 407

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN [TOMO I]

Capítulo XII. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

CAPÍTULO XII

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES

1. BREVE ENTORNO SOBRE EL TEMA

1.1. CONTRIBUYENTE

Es aquella persona física o moral residente en nuestro país que realiza actividades industriales, comerciales o de servicios, con el objetivo de obtener utilidades para sus socios o accionistas.

1.2. OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) señala la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, ya sea de la Federación, o bien, del estado o del municipio en que radiquen las citadas personas.

El Congreso de la Unión ha emitido diversas leyes impositivas en el ámbito federal. Esto quiere decir que éstas son aplicables para todo el territorio nacional, independientemente del estado o municipio en que se resida, de las que destacan por su importancia la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y la Ley Especial sobre Producción y Servicios (LIEPYS), entre otras.

Asimismo, existen contribuciones denominadas “aportaciones de seguridad social”, las cuales corren a cargo de los contribuyentes que contraten los servicios personales subordinados de diversas personas físicas, las que se traducen en prestaciones de seguridad social tuteladas en el artículo 123 de nuestra Carta Magna, tales como la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (LINFONAVIT), entre otras.

1.3. OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD

La contabilidad es la técnica internacionalmente aceptada para el registro y control de las operaciones de los negocios y de todas las entidades económicas, la cual, al aplicarse en nuestro país, debe sujetarse al cumplimiento de los Principios de Contabilidad, así como a todas las reglas que emita el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP).

El contador público es el profesionista capacitado y responsable para el registro y control de las operaciones de los negocios, así como de todas las entidades económicas. Consecuentemente, existen vínculos indisolubles entre los conceptos de contabilidad, contador público y la obligación de llevar contabilidad.

1.4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Entidad. La actividad económica es realizada por entidades identificables que constituyen combinaciones de recursos humanos, naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue los fines económicos particulares, y que es independiente de otras entidades.

Se utilizan dos criterios para identificar una entidad:

1. Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y
2. Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios, y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La

entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

Realización. La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica, así como ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

1. Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos;
2. Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o;
3. Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Periodo contable. La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Valor histórico original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Negocio en marcha. La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y sólo serán aceptables para información general cuando la entidad se encuentre en liquidación.

Dualidad económica. Esta dualidad se constituye de:

1. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
2. Las fuentes de dichos recursos que, a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética y mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta el aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

Revelación suficiente. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe de equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Consistencia. Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y por medio de la comparación con los estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, éste debe ser justificado y es necesario señalarlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Estos principios son la base fundamental para el registro y control de las operaciones, las cuales, para poderse expresar, analizar y evaluar, requieren la elaboración de los estados financieros, documentos que resumen la marcha y las operaciones de las personas físicas o morales, según sea el caso.

1.5. ESTADOS FINANCIEROS

El *estado de posición financiera* es aquel que muestra los activos (bienes y derechos), pasivos (deudas y obligaciones) y el capital contable (patrimonio real) a una fecha determinada.

El activo disponible y de pronta realización se puede componer de: efectivo, cuentas de cheques y otras inversiones bancarias, cuentas por cobrar a clientes, inventarios, entre otros.

El *activo fijo* se puede componer de: edificios, maquinaria y equipo, etcétera.

El *activo diferido* se puede componer de pagos efectuados por anticipado.

El *pasivo* se puede componer de: proveedores, impuestos por pagar, acreedores, entre otros.

El *capital contable* se puede componer de las aportaciones efectuadas por los socios, así como de las utilidades (que incrementan el capital), o de las pérdidas (las cuales disminuyen el capital).

El *estado de resultados* muestra los ingresos (integrados, a su vez, por las ventas y otros rendimientos), costos (de los productos enajenados o de los servicios prestados) y gastos (de administración, venta, etc.) y la utilidad o pérdida resultante en un periodo determinado.

El *estado de variaciones en el capital contable* muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo que represente (las utilidades incrementan el capital contable, mientras que las pérdidas disminuyen el capital contable).

El *estado de cambios en la situación financiera* indica que se modificaron los recursos y obligaciones de la empresa en el periodo (señala en qué renglones del estado de situación financiera se incrementaron en efectivo, y en cuáles se disminuyó para solventar el crecimiento y obligaciones de la empresa).

Todos los anteriores informes contables se denominan **estados financieros**.

Por su parte, el artículo 28 del CFF, en concordancia con el artículo 26 del Reglamento del mismo ordenamiento, establecen en su conjunto la obligación de llevar contabilidad, en los siguientes términos:

- Identificar cada operación, acto o actividad y sus características.
- Identificar las inversiones realizadas (activo fijo).
- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- Formular los estados de posición financiera.
- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades.
- Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver.
- Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados.
- La contabilidad se integra por los sistemas y registros contables, papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales.
- En todos los casos deben conservarse copia de los comprobantes expedidos, así como los originales de la documentación que sirva para acreditar o deducir sobre el pago de contribuciones.

2. CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE LES PERMITE OPTAR POR DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO

El CFF enuncia en su artículo 32-A a las personas físicas y morales que están en posibilidad de optar por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, y que son las siguientes:

Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$109,990,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$86,892,100.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a

más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

2.1. BREVES CONCEPTOS DE AUDITORÍA

Auditoría. Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con el objetivo de que un contador público independiente emita una opinión profesional respecto de si dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los antes llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ahora denominados Normas de Información Financiera (NIF).

Dictamen. Es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, y en el que expresa su opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

Muestreo de auditoría. Consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad en las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones, que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de algunas características del saldo o de las transacciones que le permita llegar a una conclusión en relación a tal característica.

Papeles de trabajo. Constituyen la documentación preparada por el auditor, así como la que le fue suministrada por un cliente o terceras personas, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor, la cual puede estar representada físicamente por papeles y/o información en medios magnéticos.

3. NORMAS DE AUDITORÍA

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Clasificación de las normas

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de información.

3.1. NORMAS PERSONALES

Estas denominadas *normas personales* se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen facultades que el auditor debe tener preadquiridas, antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría. Además, son cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, cuenten con entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Cuidado y diligencia profesional

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen, así como en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

3.2. NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia deben de ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de *ejecución del trabajo*.

Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita especificar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

3.3. NORMAS DE INFORMACIÓN

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es el instrumento en el cual se va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Por último, es principalmente a través del informe o dictamen como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esta importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a confiar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos que dicho informe o dictamen debe tener. A esas normas las clasificamos como *normas de dictamen e información* y son las que se exponen a continuación.

Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, se deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y, en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede emitir una opinión profesional, no obstante haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a)** Fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b)** Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes, y
- c)** La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones o limitaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

4. EL DICTAMEN

Generalidades

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, pues usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una

explicación clara del motivo que la origina.

Pronunciamientos generales

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

Destinatario. Generalmente, el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

Identificación de los estados financieros. El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

Normalmente, se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume con respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.

Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor. Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

Descripción general del alcance de la auditoría. En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las NIF.
3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, tomados todos éstos en su conjunto.
5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

4.1. OPINIÓN DEL AUDITOR

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con las NIF.

4.2. REDACCIÓN Y FIRMA DEL DICTAMEN

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: *Hemos examinado; En nuestra opinión;* etc.) cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos, cuyo nombre se menciona en dicho documento.

4.3. FECHA DEL DICTAMEN

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades

Cuando como resultado del examen practicado, el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S.A, al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las Normas de Información Financiera, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros

no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración, y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20_ y 20_ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

No obstante que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., han emitido los lineamientos anteriormente presentados, los contadores públicos que dictaminen los estados financieros de las personas físicas con actividades empresariales y de las personas morales deberán observar puntualmente todo lo que establece el Código Fiscal de la Federación, como sigue:

5. TIPOS DE DICTAMEN FISCAL

Los contadores públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) pueden emitir los siguientes dictámenes o informes:

1. Dictamen de estados financieros e informe sobre la situación fiscal del contribuyente.
2. Dictamen sobre la enajenación de acciones.
3. Declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (IVA).

En todos los casos, la SHCP emitirá las reglas aplicables para la presentación de cada tipo de dictamen.

6. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTADORES PÚBLICOS PARA OBTENER AUTORIZACIÓN DE EMITIR DICTÁMENES PARA EFECTOS FISCALES

El artículo 52 del CFF, así como el numeral 45 de su propio Reglamento establecen los requisitos que deben cumplir los contadores públicos que deseen obtener el registro por parte de la SHCP, y que son los siguientes:

1. Acreditar su nacionalidad mexicana.
2. Título profesional de Contador Público, registrado ante la Secretaría de Educación Pública (SEP).
3. Cédula Profesional emitida por la SEP.
4. Ser miembro activo de un colegio profesional reconocido por la SEP, con antigüedad no menor a tres años, y obtener constancia de ello con una antigüedad no menor a dos meses.
5. Obtener del colegio profesional al que se encuentre afiliado una Constancia de Cumplimiento de la Norma de Educación Continua, con la cual demostrará que está actualizado respecto de las disposiciones fiscales.
6. Expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal, o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

7. REQUISITOS ADICIONALES PARA CONTADORES PÚBLICOS QUE PRESTEN SERVICIOS A UN DESPACHO DE CONTADORES

Los contadores públicos registrados, y que adicionalmente presten sus servicios a una persona moral, deberán presentar un aviso en el que harán constar lo siguiente:

1. Denominación o razón social de la persona moral a la que prestan sus servicios.
2. Domicilio fiscal y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la persona moral antes citada.
3. Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
4. Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

8. CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

En lo referente a este tema, el RCFF específicamente señala lo siguiente:

Artículo 52. Para los efectos del artículo 52, fracción I del Código, el contador público interesado en obtener la inscripción en el registro a que se refiere dicha fracción, deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando, además de lo señalado en el propio artículo 52 del Código, lo siguiente:

I. Estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:

Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta; **b)** Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y **c)** Servicios profesionales para los efectos del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales conforme al Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

II. Encontrarse en el registro federal de contribuyentes con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 29, fracción V de este Reglamento;

III. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios de certificación autorizado en los términos del Código;

IV. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública;

V. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de inscripción a que se refiere este artículo;

VI. Contar con la certificación vigente a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código;

VII. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales. La experiencia a que se refiere esta fracción se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

VIII. En caso de que la certificación a que se refiere la fracción VI de este artículo se haya expedido con más de un año al momento de solicitar la inscripción, deberá presentar una constancia que acredite el cumplimiento de la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública o autoridad educativa estatal, al que pertenezca, y

IX. Manifestar, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal. Una vez otorgada la inscripción a que se refiere este artículo, el contador público deberá comunicar a la Autoridad Fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, dentro de los diez días siguientes al día en que ocurra.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Artículo 53. Anualmente, el contador público inscrito deberá obtener las siguientes constancias:

I. Aquélla a que se refiere el artículo 52, fracción V de este Reglamento que lo acredite como miembro activo de un colegio profesional o de una asociación de contadores públicos, que tengan reconocimiento por parte de la Secretaría de Educación Pública o de la autoridad educativa estatal, y

II. La que se refiere en la fracción VIII del artículo 52 de este Reglamento, que acredite que cumple con la Norma de Educación Continua o de Actualización Académica expedida por un colegio profesional o por una asociación de contadores públicos reconocidos por la Secretaría de Educación Pública o la autoridad educativa estatal, al que pertenezca.

Una vez concluida la vigencia de la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código, el contador público inscrito deberá contar con el refrendo o recertificación de la misma.

La información referida en este artículo deberá ser proporcionada dentro de los primeros tres meses de cada año al Servicio de Administración Tributaria, por las federaciones de colegios de contadores públicos o, en su caso, por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos no federados, a los cuales estén adscritos los contadores públicos inscritos.

En caso de que el contador público inscrito decida dejar de formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, dictámenes de operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, deberá presentar un escrito ante la Autoridad Fiscal manifestando dicha situación y la fecha en que dejará de formular los referidos dictámenes. En este supuesto, la Autoridad Fiscal dejará sin efectos la inscripción del contador público en el registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código y realizará la notificación conducente.

Cuando el contador público a quien por su solicitud, se haya dejado sin efectos la inscripción a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código decida volver a formular los dictámenes citados en el párrafo anterior, deberá presentar un aviso ante la Autoridad Fiscal manifestando dicha situación. En este caso, el contador público deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 52, fracciones I, II, III, V, VI, VII, VIII y IX de este Reglamento.

En el supuesto de que se cumplan los requisitos del párrafo anterior, la Autoridad Fiscal reactivará la inscripción del contador público interesado a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código.

Cuando la Autoridad Fiscal tenga conocimiento del fallecimiento de un contador público inscrito dará de baja la inscripción respectiva.

9. CONTENIDO DEL DICTAMEN FISCAL POR INTERNET

Los artículos 50 y 51 del RCFF establecen lo que debe contener el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, los cuales, para una mayor comprensión, se transcriben correlacionados, por lo que se anotará en letras **negritas** el texto del artículo 50 y en letras *cursivas* el contenido del artículo 51 del citado Reglamento.

I. Carta de presentación del dictamen.

II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.

III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:

- 1. Estado de posición financiera.**
- 2. Estado de resultados.**
- 3. Estado de variaciones de capital contable.**
- 4. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.**

II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.

b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.

a) Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.

c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.

b) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener:

1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2. Se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que

se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.

3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.

4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.

5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.

6. En cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.

7. En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.

8. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.

El análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.

Las contribuciones federales para estos efectos, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.

Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

9. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago, y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del informe.

Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.

10. Análisis de créditos obtenidos del extranjero y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.

11. Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional para el Fondo de Vivienda de los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

12. Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forman parte de los inventarios del contribuyente, están debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:

A). La determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las bases y fechas de pago.

B). El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.

C). El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.

D). Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.

d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

c) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y el análisis siguientes:

1. De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.

2. De ingresos contables y deducciones fiscales que se restan.

3. La pérdida en la enajenación de acciones que en su caso se tenga.

4. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.

5. La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en los términos de este inciso.

e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.

d) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación, en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizadas en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la Ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no se está obligado al pago o traslado del impuesto según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos según se trate.

f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

e) La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, se hará de acuerdo con lo siguiente:

- 1. Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.*
- 2. Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas incluyendo la tasa del 0% y el de los actos o actividades por los que no se está obligado al pago de este impuesto.*
- 3. Se anotará el impuesto al valor agregado causado a las diferentes tasas y se sumarán los importes obtenidos.*
- 4. En relación con el impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.*
- 5. Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a periodos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado contra otros impuestos, y*
- 6. La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.*

g) Análisis de operaciones de comercio exterior.

h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

(Énfasis añadido.)

Nota: Por tratarse de un tema muy particular, no se enuncian todos los requisitos que se deben observar en el dictamen fiscal para empresas controladoras y controladas. Tampoco se muestran las formalidades a que deben sujetarse las empresas que se fusionen o escindan.

10. CONTENIDO DEL INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

El artículo 54 del RCFF establece el contenido del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual integrará en la forma siguiente:

Artículo 54. Para los efectos del artículo 52, penúltimo párrafo del Código, las sociedades o asociaciones civiles que deban registrarse ante las Autoridades Fiscales utilizarán el sistema informático de inscripción contenido en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- I.** Estar inscritas en el registro federal de contribuyentes, así como encontrarse en dicho registro con el estatus de localizados en su domicilio fiscal;
- II.** Contar con el certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios de certificación autorizado en los términos del Código;
- III.** Entregar una relación con los nombres de los contadores públicos autorizados para formular dictámenes para efectos fiscales, que presten sus servicios a la misma persona moral;
- IV.** Que su representante legal cumpla con los requisitos establecidos en las fracciones I y II del presente artículo, y no haya presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 29, fracción;
- V** de este Reglamento. Cuando las sociedades o asociaciones civiles a que se refiere este artículo soliciten por primera vez el registro correspondiente, la solicitud se deberá presentar dentro del mes

siguiente a la fecha en la que alguno de sus miembros obtenga autorización para formular dictámenes para efectos fiscales.

Las sociedades o asociaciones civiles que hayan obtenido el registro a que se refiere este artículo, deberán presentar aviso cuando se incorpore a ellas un contador público inscrito, cuando alguno de sus miembros obtenga la inscripción o cuando alguno de sus miembros que sea contador público se desincorpore de ellas, fallezca, le sea cancelada la inscripción o se dé de baja su inscripción.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior, se presentará ante la Autoridad Fiscal dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se actualice cualquiera de los supuestos que se señalan en el citado párrafo, indicando los datos de identificación del contador público: nombre; número de inscripción a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código; clave en el registro federal de contribuyentes; clave única del registro de población; cargo que desempeña en la persona moral de que se trate y los demás que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

11. SANCIONES PARA EL CONTADOR PÚBLICO QUE INCURRA EN IRREGULARIDADES

El artículo 57 del RCFF establece las sanciones a las que puede ser sujeto un contador público registrado para emitir dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes. Dichas sanciones pueden ser desde una amonestación, una suspensión o inclusive la cancelación de su registro, por lo que a continuación se presentan las causas y las sanciones aplicables:

I. Se amonestará al contador público cuando:

a) Se presente incompleta la información a que se refieren los artículos 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR).

b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.

c) No cumpla con lo señalado en el artículo 55, fracción I, incisos a), c) y d) de este Reglamento.

d) No cumpla con lo establecido en el último párrafo del artículo 45 de este Reglamento, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

II. La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

a) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código, 49, 50, 51, 51-A, 51-B y 54 de este Reglamento y 126 y 172 del RISR. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

c) No exhibir los papeles de trabajo a que se refiere el artículo 55, fracción I, inciso b), de este Reglamento, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.

d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.

e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.

f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.

g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

III. La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en los incisos a) de las fracciones I y II de este artículo, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable a aquellos contadores públicos que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 32-A fracción II del Código, así como a los que emitan dictamen de acuerdo con el artículo 126 del RISR.

12. DE LAS DISPOSICIONES DERIVADAS DE LAS REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUBLICADAS EL 28 DE JUNIO DE 2006

1. Con el ánimo de ejercer un mejor control sobre los contadores públicos que emitan dictámenes para fines fiscales en sus diferentes modalidades, a partir de 2006 se establecen las siguientes disposiciones:

Los contadores públicos que emitan dictámenes para fines fiscales además de las regulaciones que nos hemos referido a lo largo del presente capítulo, deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública **y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública;** además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

(Énfasis añadido.)

Como se puede observar, se implementarán los citados *organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública;* en consecuencia, se espera una nueva **certificación** para todos los contadores públicos que pretendan emitir dictámenes para fines fiscales.

2. Asimismo, se pretende depurar el padrón de contadores públicos registrados para emitir dictámenes, mediante la siguiente disposición:

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, **en un periodo de cinco años.**

El periodo de cinco años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Contador Público, al colegio profesional y, en su caso, a la federación de colegios profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso correspondiente.

(Énfasis añadido.)

3. Se adiciona la obligación de informar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que, en su caso, hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF.

4. Se incorpora otra causal de cancelación del registro del contador público que emita dictámenes para fines fiscales, la cual consiste en que cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el RCFF.

5. Se establece como plazo máximo para la revisión de los dictámenes emitidos por los contadores públicos el de 12 meses, contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

13. ALCANCE LEGAL DE LOS DICTÁMENES EMITIDOS POR CONTADOR PÚBLICO PARA FINES FISCALES

No obstante toda la reglamentación que se ha estudiado, tanto la que norma al contador público en su desempeño profesional, como la referente a revisión y preparación de la documentación que señalan tanto el CFF como su Reglamento, y de las sanciones que previamente se analizaron, el artículo 52 del CFF en su párrafo segundo establece:

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

(Énfasis añadido.)

Con este texto, en la práctica las autoridades fiscales emiten un sinnúmero de órdenes de visitas domiciliarias a contribuyentes dictaminados, así como de revisiones de gabinete, y en otros casos revisiones de dictámenes, *convirtiéndose el dictamen fiscal en una declaración más que deben cumplir los contribuyentes.*